

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

«Φορολογικός Ανταγωνισμός στην Ευρωπαϊκή Ένωση»

Επιβλέπων Καθηγητής : Κυριαζής, Ν.

Υπεύθυνη Φοιτήτρια: Παπαβαρνάβα Μαρία

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον Καθηγητή του Τμήματος Οικονομικών του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας και υπεύθυνο για την εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας Κύριο Νικόλαο Κυριαζή για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε, και την βοήθεια που μου έδωσε κατά τη διάρκεια υλοποίησης της διπλωματικής εργασίας. Όπως επίσης και για την πολύτιμη βοήθεια και καθοδήγηση του, για την επίλυση διάφορων θεμάτων.

Θα ήθελα επίσης να απευθύνω τις ευχαριστίες μου στους γονείς μου και την οικογένειά μου, οι οποίοι στήριξαν τις σπουδές μου με όλους τους δυνατούς τρόπους, φροντίζοντας για την καλύτερη δυνατή μόρφωσή μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Καθώς η οικονομική ολοκλήρωση εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης προχωρεί, οι αλληλεπιδράσεις μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών είναι αυξανόμενης σπουδαιότητας. Οι φορολογικές πολιτικές των κρατών μελών παρουσιάζουν μεγάλες διαφορές και προσδίδουν πολυπλοκότητα και ενδιαφέρον στη μελέτη τους τόσο από την πλευρά της διάρθρωσής τους και την ιστορική τους διαμόρφωσή τους όσο και από την πλευρά του εκσυγχρονισμού τους με απώτερη προοπτική την τελική εναρμόνισή τους μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Στις σελίδες που ακολουθούν θα μελετηθούν τα συστήματα φορολόγησης της Ελλάδος και των υπολοίπων κρατών- μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στόχος της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η περιγραφή του ισχύοντος συστήματος φορολογίας στην Ελλάδα επισημαίνοντας την διαφοροποίησή του από τα υπόλοιπα κράτη μέλη, εντοπίζοντας τα στοιχεία του φορολογικού ανταγωνισμού και σχολιάζοντας σε πιο βαθμό η φορολογική εναρμόνιση είναι εφικτή.

Λέξεις κλειδιά: Φορολογικός Ανταγωνισμός, Εναρμόνιση, Ελλάδα, Ευρωπαϊκή Ένωση

ABSTRACT

As the economic integration expands within the zone of the European Community, the interactions between fiscal systems are of great prominence. Fiscal policies of member states display important differences and transfuse complexity and concern. Fiscal policies are studied over their structure and their chronicle formulation and finally over their modernization with ulterior motive the ultimate harmonization in the European Union.

In the study that follows the fiscal systems of Greece and other member states will be studied and compared. The purpose of this study is the description of the standing fiscal system of Greece, pointing out the diversification over the other member states. Overall the objective is to detect the characteristics of fiscal competition and comment on which degree fiscal harmonization is feasible.

Key Words: Fiscal Competition, Harmonization, Greece, European Union

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	
1.1. ΣΚΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	10
1.2. ΕΙΔΗ ΦΟΡΩΝ	11
1.3.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	13
1.4.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	13
1.5. ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	
2.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ	17
2.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ	19
2.3. ΝΟΜΙΚΗ ΒΑΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ	20
2.4. Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	
3.1. Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ	24
3.2. ΦΟΡΟΙ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	27
3.3. ΦΟΡΟΙ ΣΤΗΝ ΕΡΓΑΣΙΑ	29
3.4. ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ	32
3.5. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	33
3.6. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ	40
4.2. ΚΡΙΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ	43
4.3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ	45
4.4. ΕΠΠΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ	49
4.5. ΒΕΛΤΙΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΖΩΝΗ	51
4.6. ΜΕΤΡΑ ΚΑΤΑ ΤΟΥ ΜΗ ΔΙΚΑΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ	53

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	54
--------------	----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	57
--------------	----

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Φορολογηταίο εισόδημα 2014	24
Πίνακας 2: Έσοδα από έμμεσους φόρους	31
Πίνακας 3: Φορολογία κερδών και μερισμάτων	34
Πίνακας 4: Προβλήματα στην άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα	36
Πίνακας 4: Κυριότερα εμπόδια στην επιχειρηματικότητα	37
Πίνακας 5: Εγκύκλιοι Υπουργείου Οικονομικών	38

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1: Φορολογικά Έσοδα ως % του ΑΕΠ, 2012	26
Διάγραμμα 2: Ετήσιοι φόροι στην ακίνητη περιουσία % των φορολογικών εσόδων	28
Διάγραμμα 3: Λοιποί φόροι στην ακίνητη περιουσία % των φορολογικών εσόδων	28
Διάγραμμα 4: Επιβάρυνση εργασίας % του εργατικού κόστους	30
Διάγραμμα 5: Βασικοί συντελεστές Φ.Π.Α. 2012	32
Διάγραμμα 6: Πραγματικοί μέσοι και οριακοί φορολογικοί συντελεστές στις επιχειρήσεις (2012)	35

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΧΑΡΤΩΝ

Χάρτης 1: Διαβάθμιση φοροδιαφυγής στην Ελλάδα	16
Χάρτης 2: Παραοικονομία & Προσδοκία τιμωρίας	39

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να παρουσιάσει και να αναλύσει την έννοια του φορολογικού ανταγωνισμού και της φορολογικής εναρμόνισης μέσα στα πλαίσια των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Συμπερασματικά γίνεται μια ανασκόπηση για να καταλήξουμε στο αν ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι αποτελεσματικός ή όχι για τα κράτη μέλη και τι θα συμβεί στην περίπτωση όπου όλοι οι φορολογικοί συντελεστές στην Ευρώπη είναι ίδιοι.

Οι απόψεις περί του θέματος δίστανται καθώς από την μια πλευρά η μείωση των φορολογικών συντελεστών οδηγεί σε προσέλκυση ξένων κεφαλαίων και επενδύσεων αλλά μειώνει τα έσοδα της χώρας από την φορολογία με αποτέλεσμα να πλήττονται οι μεσαίες τάξεις καθώς η φορολογία μετακυλύει στην φορολογία εισοδήματος. Από την άλλη πλευρά η εξισορρόπηση των φορολογικών συντελεστών εξαλείφει τον φορολογικό ανταγωνισμό καθώς οι επενδύσεις σε όλες τις χώρες θα έχουν την ίδια αντιμετώπιση άρα οι χώρες πρέπει να επιδείξουν άλλα συγκριτικά πλεονεκτήματα για να προσελκύσουν κεφάλαια ή για να διατηρήσουν τα ήδη υπάρχοντα. Αυτό θα είναι λίγο δύσκολο για τις μικρές οικονομίες και για τις λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες να ανταγωνιστούν τις ήδη ανεπτυγμένες. Η εξισορρόπηση των φορολογικών συντελεστών είναι δύσκολη καθώς την επιβολή δημοσιονομικής και φορολογικής πολιτικής στην Ευρωπαϊκή Ένωση την έχουν οι κυβερνήσεις των εκάστοτε χωρών, επομένως η κάθε κυβέρνηση έχει ως απώτερο στόχο να αυξήσει τα έσοδά της και να γίνει πιο ανταγωνιστική.

Για τον λόγο αυτό στο Κεφάλαιο 1 παρουσιάζεται ο λόγος ύπαρξης της φορολόγησης και ποια είναι τα είδη των φόρων. Στην συνέχεια δίνονται ορισμοί για το φορολογικό σύστημα και για τους φορολογικούς συντελεστές. Επίσης αναλύονται τα προβλήματα που ανακύπτουν σε γενικές γραμμές σε ένα φορολογικό σύστημα μιας μεμονωμένης χώρας.

Στο Κεφάλαιο 2 παρουσιάζεται η έννοια του φορολογικού ανταγωνισμού, οι πολιτικές της φορολογικής πολιτικής που ασκούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση και αναλυτικά οι διατάξεις που καθορίζουν την πολιτική των χωρών με σκοπό την φορολογική εναρμόνιση και την μείωση του φορολογικού ανταγωνισμού. Τέλος παρουσιάζεται ο ρόλος του Κοινοβουλίου στην διαμόρφωση πολιτικής.

Το Κεφάλαιο 3 ασχολείται με την φορολογική πολιτική που ασκεί η εκάστοτε κυβέρνηση της Ελλάδος. Παρουσιάζονται διαγραμματικά με στατιστικές αναλύσεις η διαμόρφωση των

φορολογικών δεικτών και συντελεστών και τέλος σκιαγραφείται η αποτελεσματικότητα της φορολόγησης στην Ελλάδα ως προς την ανάπτυξη της χώρας.

Στο Κεφάλαιο 4 γίνεται η ανάλυση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών συντελεστών στα πλαίσια των κρατών μελών . Το κυρίαρχο ερώτημα της ανάλυσης είναι κατά πόσο η εξομάλυνση των φορολογικών συντελεστών θα συνδράμει στην ευρωπαϊκή ολοκλήρωση και στην σύγκλιση των ευρωπαϊκών ανισοτήτων. Παρουσιάζονται τα θετικά και αρνητικά σημεία και των δύο πλευρών, δηλαδή της εξίσωσης των φορολογικών συντελεστών και της μη εξίσωσης, και κατ' επέκταση η μείωση του φορολογικού ανταγωνισμού και η επίτευξη της φορολογικής εναρμόνισης. Η βιβλιογραφική ανασκόπηση δείχνει ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός καθώς η Ευρωπαϊκή Ένωση διευρύνεται με την είσοδο νέων μελών έχει αρνητικά αποτελέσματα και στο κάθε κράτος μέλος ξεχωριστά και γενικότερα στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Για να μπορέσει να επιτευχθεί η φορολογική εναρμόνιση πρέπει να δημιουργηθούν οι λεγόμενες Βέλτιστες Ζώνες Φορολόγησης, που σημαίνει ότι οι χώρες πρέπει να διαμορφωθούν σε ζώνες οι οποίες θα αποτελούνται από κράτη μέλη, τα οποία έχουν παρόμοιες οικονομίες και συστήματα φορολόγησης. Η ομοιότητα των χωρών ως προς την οικονομία τους εξετάζεται με βάση την αποτελεσματικότητα των πολιτικών στην ανάπτυξη του κράτους μέλους.

Τέλος παρατίθενται τα αποτελέσματα της βιβλιογραφικής ανασκόπησης βάση της έρευνας που έγινε για την άσκηση της φορολογικής εναρμόνισης και του διαχωρισμού του φορολογικού συντελεστή σε «δίκαιου» και «επιβλαβούς».

1.1. ΣΚΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Η άσκηση της φορολογικής πολιτικής είναι αναγκαία ούτως ώστε να καλυφθούν οι δημόσιες δαπάνες σε διάφορους τομείς όπως για παράδειγμα για την πληρωμή των μισθών των δημόσιων υπαλλήλων, τις δαπάνες για την υγεία, παιδεία, εθνική άμυνα και άλλα. Το Κράτος πρέπει να φροντίσει να έχει κάποια έσοδα τα οποία να τα διοχετεύει για τους παραπάνω σκοπούς. Μια από τις κυριότερες πηγές των δημόσιων εσόδων είναι οι φόροι. Φόρος ονομάζεται η αναγκαστική εισφορά προς το Κράτος χωρίς ειδική αντιπαροχή. Τα κύρια χαρακτηριστικά της έννοιας του φόρου είναι η αναγκαστική εισφορά του πολίτη προς το δημόσιο ή νομικά πρόσωπα, η καταβολή του φόρου χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, το μέσο άσκησης του κράτους της κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής του και η πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών (Μπαλφούσιας, 2000).

Η φορολογία είναι η επιβολή υποχρεωτικών φόρων υπέρ του κράτους. Και αποτελούν τα κρατικά έσοδα μέσω των υποχρεωτικών φόρων των φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων αποτελούν στη σύγχρονη οικονομία την σημαντικότερη πηγή των δημοσίων εσόδων. . Επίσης δημόσια έσοδα αποτελούν οι φορολογικές κυρώσεις, που επιβάλλονται από τη νομοθεσία για την παράβαση των διατάξεων του φορολογικού δικαίου, τα χρηματικά πρόστιμα, που επιβάλλονται ως κύρωση για παράβαση κανόνων δικαίου, τα παράβολα, τα οποία είναι χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στο δημόσιο και τα οποία έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα και οι ασφαλιστικές εισφορές, οι οποίες είναι οι εισφορές που καταβάλλονται στα ασφαλιστικά ταμεία από τους εργοδότες και τους ασφαλισμένους (Παπασπύρου, 1987).

Οι επικουρικοί σκοποί της φορολογίας διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες, τους πλουτολογικούς σκοπούς, τους ηθικοποιητικούς και τους κοινωνικοπολιτικούς. Άρα η στοχοθέτηση της επιβολής φορολόγησης έχει τρεις αντικειμενικούς σκοπούς (Παλαιοδήμος, 2006). Από την μια πλευρά είναι η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, κατά την δημοσιονομική πολιτική και από την άλλη πλευρά η ενίσχυση και η σταθεροποίηση της οικονομικής ανάπτυξης μιας οικονομίας, ενός κράτους ή γενικότερα ενός κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ακόμη στόχος της φορολόγησης είναι η ανακατανομή του πλούτου με σκοπό να μην υπάρχουν ή να περιοριστούν οι κοινωνικές ανισότητες σε μια οικονομία.

Η εισοδηματική πολιτική στηρίζεται ακριβώς στους πόρους που αποκομίζει το κράτος με τη φορολογική πολιτική που αποφασίζει να εφαρμόσει. Η φορολογία αποτελεί μια σημαντική

δραστηριότητα των δημόσιων φορέων σε όλες τις χώρες του κόσμου. Ειδικότερα στις πιο ανεπτυγμένες χώρες η εξασφάλιση φορολογικής πολιτικής είναι απαραίτητη καθώς εξασφαλίζει συνήθως περισσότερο από το 90% των εσόδων τους (Παπασπύρου, 1987) .

1.2.ΕΙΔΗ ΦΟΡΩΝ

Η φορολόγηση των πολιτών και των εταιριών ενός κράτους μπορεί να γίνει με διάφορους τρόπους και οι φόροι να ταξινομηθούν με διάφορα κριτήρια, όπως:

Ταξινόμηση με κριτήριο τη φορολογική βάση : Φορολογική βάση είναι το μέγεθος μέσω του οποίου υπολογίζεται ένας φόρος. Το μέγεθος αυτό μπορεί να είναι οικονομικό ή και μη οικονομικό. Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό οι φόροι μπορούν να διακριθούν σε φόρους εισοδήματος, φόρους περιουσίας και φόρους δαπάνης (Αγαπητός, 1986).

- Οι φόροι εισοδήματος μπορούν να επιβληθούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, συναθροίζοντας τα εισοδήματα όλων των πηγών από όπου προήλθαν, σε κάποιο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.
- Οι φόροι περιουσίας υπολογίζονται στην καθαρή αξία της περιουσίας και επιβάλλονται είτε για την κατοχή της είτε για την μεταβίβαση αυτής, πχ από δωρεά ή κληρονομιά, κλπ.
- Οι φόροι δαπάνης ή καταναλωτικής δαπάνης οι οποίοι επιβάλλονται στη χρησιμοποίηση του εισοδήματος, δηλαδή στη δαπάνη που πραγματοποιείται για την απόκτηση αγαθών.

Ταξινόμηση με κριτήριο το φορολογικό συντελεστή. Ως Φορολογικός συντελεστής καθορίζεται το ποσό φόρου που αντιστοιχεί στη κάθε μονάδα φορολογικής βάσης. Οι φόροι ανάλογα με το φορολογικό συντελεστή μπορούν να διακριθούν σε αναλογικούς, προοδευτικούς και αντίστροφα προοδευτικούς (Δερτιλής, 1993).

- Αναλογικός είναι ο φόρος όταν ο φορολογικός συντελεστής δεν μεταβάλλεται με τη μεταβολή της φορολογικής βάσης, δηλαδή παραμένει σταθερός. Τα φορολογικά έσοδα αυξάνουν με σταθερό ρυθμό καθώς αυξάνει η φορολογική βάση.
- Προοδευτικός είναι ο φόρος όταν ο φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται ανάλογα με το μέγεθος της φορολογικής βάσης, δηλαδή αυξάνεται ή μειώνεται με την αντίστοιχη αύξηση ή μείωση της φορολογικής βάσης. Σταθερή, αύξουσα

προοδευτικότητα ή φθίνουσα προοδευτικότητα υπάρχει όταν ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται με σταθερό, αύξοντα ή φθίνοντα ρυθμό αντίστοιχα, με τη μεταβολή της φορολογικής βάσης. Βέβαια στη πράξη η μεταβολή δεν είναι συνεχής αλλά ο φορολογικός συντελεστής αλλάζει καθώς η φορολογική βάση διαιρείται σε κλιμάκια.

- Αντίστροφα προοδευτικός είναι ο φόρος όταν ο φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται αντιστρόφως ανάλογα με τη φορολογική βάση, δηλαδή αυξάνεται με μείωση της φορολογικής βάσης και αντίστροφα. Όπως και στον προοδευτικό φόρο μπορεί να υπάρχει σταθερή, αύξουσα ή φθίνουσα προοδευτικότητα.

Ταξινόμηση με κριτήριο τη φορολογούσα αρχή. Οι φόροι μπορούν να διακριθούν ανάλογα με το ποιος δημόσιος φορέας επιβάλλει το φόρο σε (Δερτιλής, 1993):

- Κρατικούς φόρους ή φόρους της κεντρικής διοίκησης
- Εισφορές στη κοινωνική ασφάλιση είναι δηλαδή οι φόροι που καταβάλλονται σε οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, όπως ΙΚΑ, ΟΑΕΕ, κλπ
- Δημοτικοί και κοινοτικοί φόροι οι οποίοι επιβάλλονται από τους οργανισμούς της τοπικής αυτοδιοίκησης, αλλά και φόροι σε λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Ταξινόμηση σε φόρους προσωπικούς και αντικειμενικούς.

- Προσωπικοί είναι οι φόροι όταν η φορολογική υποχρέωση εξαρτάται πέρα από τη φορολογική βάση και από προσωπικά στοιχεία που μπορεί να επηρεάζουν την φοροδοτική ικανότητα κάποιου ατόμου, όπως η κατάσταση της υγείας του ή οικογενειακή του κατάσταση, κλπ.
- Αντικειμενικοί ή πραγματικοί ονομάζονται οι φόροι που για την επιβολή τους δεν συνυπολογίζονται οι προσωπικές συνθήκες του φορολογούμενου.

Ταξινόμηση σε φόρους άμεσους και έμμεσους. Η διάκριση των φόρων σε άμεσους ή έμμεσους μπορεί να γίνει με το κριτήριο του αν η επιβολή του φόρου επιβαρύνει ή ο νομοθέτης έχει πρόθεση να επιβαρύνει το άτομο, οπότε ο φόρος θεωρείται άμεσος ή αν ο φόρος μετακυλύει σε άλλους φορολογούμενους και θεωρείται έμμεσος.

1.3.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Ο φορολογικός συντελεστής είναι ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μια μονάδα φορολογικής βάσης. Μέσος φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος του φόρου που καταβάλλεται συνολικά από μια φορολογούμενη μονάδα προς τη συνολική αξία της φορολογικής βάσης. Οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για κάθε μια νέα μονάδα αύξησης της φορολογικής βάσης (Αγαπητός, 1986).

1.4.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Το φορολογικό σύστημα μιας χώρας αποτελείται από το σύνολο των διαφορετικών φόρων που επιβάλλονται. Η επιλογή φορολογικού συστήματος από μια χώρα εξαρτάται από διάφορους κοινωνικούς, οικονομικούς και πολιτικούς παράγοντες. Για να μπορέσει ένα κράτος να επιτύχει καλύτερα τις επιδιώξεις του επιβάλλει συνήθως περισσότερους από ένα φόρους. Ο συνδυασμός των φόρων πρέπει να γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να ελαχιστοποιούνται να μειονεκτήματα που έχουν κάποιοι φόροι και να μεγιστοποιούνται τα πλεονεκτήματά τους (Μπαλφούσιας, 2000).

1.5.ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

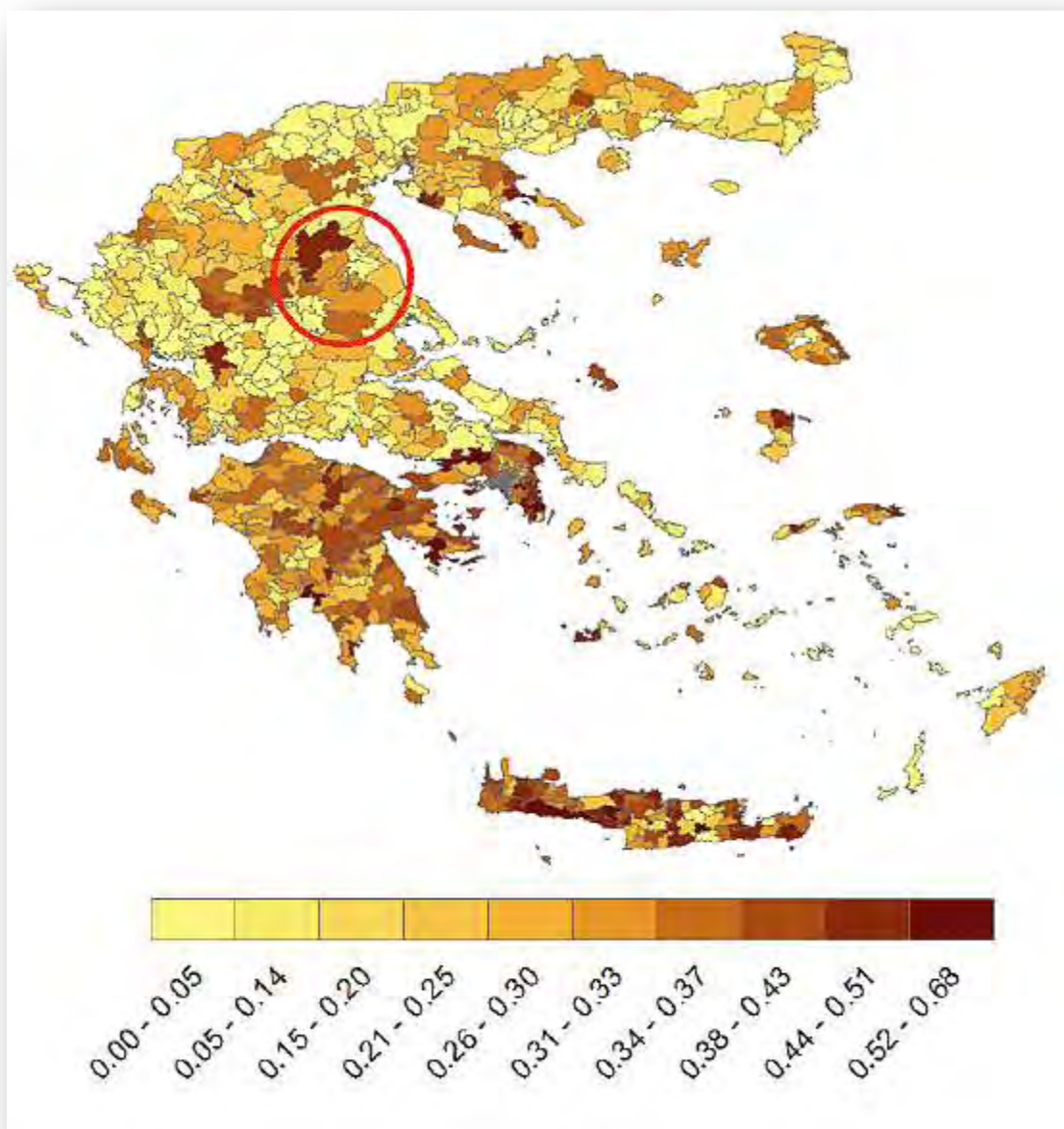
Η επιβολή των φόρων λόγω του υποχρεωτικού και οριστικού τους χαρακτήρα είναι λογικό να δημιουργεί αντιδράσεις από την πλευρά των φορολογούμενων. Οι συνέπειες των αντιδράσεων αυτών είναι κινήσεις όπως η φοροαποφυγή, η φοροδιαφυγή, η φοροκλοπή, η μετακύλιση των φόρων και η μετανάστευση των κεφαλαίων. Οι κυριότερες συνέπειες των παραπάνω κινήσεων είναι η δημιουργία προβλημάτων στις προσπάθειες εξυγίανσης που κάνουν οι κυβερνήσεις για να μειώσουν τις κοινωνικές ανισότητες και για να ασκήσουν εισοδηματική πολιτική. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να δυσχεραίνεται η βιωσιμότητα των δημοσίων οικονομικών, να δημιουργούνται συνθήκες μη υγιούς ανταγωνισμού στην οικονομία και υποσκάπτεται ο ρόλος του κοινωνικού κράτους (Γκιούρας, 2000).

Το σύστημα φορολογίας παίζει πολύ σημαντικό ρόλο όσον αφορά στην απασχόληση γιατί μπορεί να δημιουργήσει κίνητρα και αντικίνητρα για εργασία καθώς επίσης να δημιουργήσει αντιπαλότητες ανάμεσα στα κοινωνικά σύνολα μιας οικονομίας και ανάμεσα στα κοινωνικά σύνολα και την κυβέρνηση που ασκεί την συγκεκριμένη φορολογική πολιτική. Αρκετές χώρες μεταρρυθμίζουν τα συστήματα φορολογίας και κοινωνικών παροχών για να μπορέσουν να εναρμονιστούν με τις οικονομικές συνθήκες που επικρατούν ανάλογα με την εποχή. Λόγος των μεταρρυθμίσεων είναι ακόμη να δημιουργήσουν κίνητρα στα οικονομικά ανενεργά άτομα να ενταχθούν και να παραμείνουν στην αγορά εργασίας με σκοπό να μην κατασπαταλούν πόρους από τις κρατικές παροχές και να επιτευχθεί εξοικονόμηση πόρων που σπαταλούνται στην κοινωνική πρόνοια. Σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Στρατηγική Απασχόληση προωθείται η χρήση του συστήματος φορολογίας και κοινοτικών παροχών, για την αύξηση της προσφοράς εργασίας και την βελτίωση των συνθηκών απασχόλησης (Γκιούρας, 2000).

Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος είναι το σύνολο των φόρων που ισχύουν σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και των διατάξεων του φορολογικού δικαίου. Η διάρθρωση, η λειτουργία καθώς και η κοινωνική συνοχή ενός φορολογικού συστήματος είναι παράγοντες που καθορίζουν την έξαρση και την ένταση αυτών των κινήσεων των φορολογούμενων. Μέσω της δομής ενός φορολογικού συστήματος και της άσκησης της φορολογικής πολιτικής και ελέγχου που ασκείται και των φορολογικών μέτρων που λαμβάνονται, η πολιτεία μπορεί να περιορίσει τις συνέπειες των προβλημάτων αυτών (Γρεβενίτης και Σαπουνάς, 1988).

Η Ελλάδα βρίσκεται στις υψηλότερες θέσεις που χαρακτηρίζεται από έντονο πρόβλημα φοροδιαφυγής στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η φοροδιαφυγή πέρα από την απώλεια εσόδων που συνεπάγεται για το Δημόσιο, προκαλεί και σοβαρές στρεβλώσεις στην κατανομή των πόρων και την οικονομική δραστηριότητα, αφού ευνοεί τους φοροφυγάδες σε σχέση με τους υπόλοιπους φορολογούμενους, δημιουργώντας συγκριτικά μειονεκτήματα στους τελευταίους. Τα φαινόμενα αυτά δημιουργούν αυξημένης σημασίας προβλήματα στην αναπτυξιακή πορεία μιας χώρας, όπως η Ελλάδα (Τάτσος, 1987). Οι επιχειρήσεις που συνήθως φοροδιαφεύγουν είναι μικρές και ελάχιστα ανταγωνιστικές και επιβιώνουν μέσα από τη φοροδιαφυγή και εισφοροδιαφυγή. Αντίθετα οι πιο μεγάλες και εξωστρεφείς επιχειρήσεις, που είναι και καλύτερα οργανωμένες, δεν έχουν τις ίδιες δυνατότητες φοροδιαφυγής (Γρεβενίτης και Σαπουνάς, 1988).

Τα κυριότερα αίτια της φοροδιαφυγής θα μπορούσαμε να πούμε ότι είναι το ύψος των φορολογικών συντελεστών και της φορολογικής επιβάρυνσης, αν και αυτό δεν φαίνεται να ισχύει σε πολλές ανεπτυγμένες χώρες, οι πολλές και πολύπλοκες νομοθετικές ρυθμίσεις στην οικονομική δραστηριότητα και η πολυπλοκότητα και ασάφεια των φορολογικών νόμων, ο μεγάλος αριθμός αυτοαπασχολούμενων, η χαμηλή ποιότητα της φορολογικής διοίκησης και η εκτεταμένη διαφθορά και το χαμηλό φορολογικό φρόνημα και οι κοινωνικές αντιλήψεις για τη φοροδιαφυγή (Δερτιλής, 1993).



Χάρτης 1: Διαβάθμιση φοροδιαφυγής στην Ελλάδα

Πηγή: ΕΛ.ΣΤΑΤ.

Σύμφωνα με τον Χάρτη 1 της Ελληνικής Στατιστικής Υπηρεσίας η φοροδιαφυγή εμφανίζεται να είναι ένα φαινόμενο εκτεταμένο σε ολόκληρη την Ελλάδα. Υψηλά ποσοστά φοροδιαφυγής δεν εμφανίζονται μόνο σε μεγάλες αστικές περιοχές, όπως η Αθήνα και η Θεσσαλονίκη, αλλά και σε νησιά και σε αγροτικές περιοχές. Το πιο έντονο πρόβλημα εμφανίζεται στην Κεντρική Ελλάδα και συγκεκριμένα στον Νομό Λάρισας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ

Η αύξηση του μέσου όρου ζωής των πολιτών έχει σαν συνέπεια την σημαντική πίεση των φορολογικών εσόδων των κρατών μελών, αφού αυξάνονται οι ανάγκες για την κάλυψη των συνταξιοδοτικών συστημάτων. Επίσης τα προβλήματα τα οποία δημιουργούν οι σύγχρονες οικονομικές συνθήκες αμβλύνουν τα προβλήματα ανεργίας με αποτέλεσμα οι δαπάνες που παρέχονται στην κοινωνική πρόνοια να αυξάνονται. Οι δαπάνες των κρατών μεγαλώνουν από την αυξανόμενη ανάγκη για παροχή ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης και συντάξεων, με συνέπεια να επιβαρύνονται σημαντικά η φορολογία της εργασίας και του κεφαλαίου. Τα παραπάνω δημιουργούν αναταράξεις σε μια οικονομία αφού επιβαρύνεται περισσότερο ο φορολογούμενος, ο οποίος είναι ο μέσος Έλληνας εργαζόμενος, σε αποτέλεσμα όπως αναφέραμε και παραπάνω την καταφυγή σε τακτικές όπως είναι η φοροδιαφυγή (Ραπάνος, 1992). Οι δημογραφικές εξελίξεις, η αύξηση του προσδόκιμου ζωής σε συνδυασμό με την μικρότερη αύξηση της απασχόλησης, λόγω της μικρής αύξησης του πληθυσμού και της αυξανόμενης ανεργίας, αυξάνουν το δείκτη δημογραφικής εξάρτησης. Έτσι οι παροχές, ιατροφαρμακευτικές δαπάνες και συντάξεις, αυξάνουν γρηγορότερα από τις κοινωνικές ασφαλιστικές εισφορές. Για να γίνει περισσότερο ανταγωνιστική η Ευρωπαϊκή Ένωση ως προς την παροχή των υπηρεσιών και των προϊόντων των υπόλοιπων χωρών προβαίνει σε μέτρα όπως της συγκράτησης των δαπανών, της αύξησης της ηλικίας συνταξιοδότησης και της μείωσης των κατά κεφαλή παροχών. Επίσης εφαρμόζεται και το σύστημα της ευέλικτης συνταξιοδότησης, δηλαδή της πρόωρης συνταξιοδότησης των πολιτών με καταβολή μειωμένων συντάξεων (Μίχας, 2008).

Σύμφωνα με τα πλαίσια του φορολογικού ανταγωνισμού, υπάρχουν χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης οι οποίες μειώνουν τους φορολογικούς συντελεστές με σκοπό την προσέλκυση νέων κεφαλαίων και την διατήρηση των ήδη υπάρχοντων (Kammas, 2011). Με τον τρόπο αυτόν όμως τα περισσότερα κράτη της κοινότητας έχουν μειωμένα φορολογικά έσοδα. Για την αποφυγή των αρνητικών επιπτώσεων του φορολογικού ανταγωνισμού, η ευρωπαϊκή ένωση προσπαθεί να εναρμονίσει τα φορολογικά συστήματα των κρατών. Η πεποίθηση ότι ο χαμηλός φορολογικός συντελεστής έλκει τις ξένες επενδύσεις τείνει να υποχωρεί και να δημιουργεί αρνητικές επιδράσεις και αμβλύνει τις ανισότητες μεταξύ των κρατών μελών.

Όπως αναφέραμε και στο Κεφάλαιο 1 το φορολογικό σύστημα έχει τρεις βασικές λειτουργίες. Μέσα από αυτόν το τρισυπόστατο χαρακτήρα της φορολόγησης παρατηρούμε ότι χρησιμοποιείται ως μέσο για την επίτευξη των διάφορων στόχων που θέτει το κράτος στην οικονομία, με θετικές προεκτάσεις στην κοινωνία και για να επιτύχει τη μεγιστοποίηση της κοινωνικής ευημερίας. Επίσης αναφέραμε στο Κεφάλαιο 1 ότι οι φόροι αποτελούν οριστικό και αναγκαστικό μέσο. Το κράτος έχει ως γενικό στόχο να βοηθήσει την κοινωνία. Η κοινωνία όμως αντιδρά, λόγω της ανθρώπινης φύσης της, και αντιμετωπίζει την φορολόγηση ως ένα μέτρο αντίθετο στην δεοντολογία της και στην ευημερία της. Εκτός από την θετική πλευρά των φόρων, παρατηρούνται και πολλές αρνητικές επιδράσεις στην οικονομία. Από τη στιγμή που τα άτομα υποχρεωτικά πρέπει πληρώνουν εισφορές στο κράτος για να μπορέσει να καλύψει τις ανάγκες του, δημιουργούνται διάφορα προβλήματα (Ραπάνος, 1995). Λόγω αυτών των αρνητικών επιπτώσεων των φόρων παρατηρούνται επιπτώσεις στην προσφορά εργασίας, στην αποταμίευση, στις επενδύσεις, στην κατανάλωση, στον πληθωρισμό και άλλα. Το «δίκαιο» φορολογικό σύστημα είναι αυτό που περιορίζει, ελαχιστοποιεί όσο είναι δυνατό τις αναμενόμενες επιπτώσεις και ταυτόχρονα μεγιστοποιεί την κοινωνική ευημερία και εξασφαλίζει αρκετά έσοδα στο κράτος ώστε να πετύχει το κράτος τους στόχους του (Ida, 2014). Η επιβολή των φόρων πρέπει να χαρακτηρίζεται από ορθό σχεδιασμό και να υπάρχει αποτελεσματικότητα και σωστή απορρόφηση αυτών. Πρέπει να είναι με τέτοιο τρόπο διαμορφωμένο ούτως ώστε να οδηγεί στην ταυτόχρονη υλοποίηση όλων των στόχων που θέτει το κράτος, η εκάστοτε κυβέρνηση, αποτελεσματικά. Πρέπει να εμπεριέχει τη χρυσή τομή μεταξύ οικονομικών και κοινωνικών στόχων. Το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι και αποτελεσματικό και δίκαιο (Ραπάνος, 1995).

Λόγω της πολυπλοκότητας των στόχων, αναγκαστικά το φορολογικό σύστημα φέρει κάποιο βαθμό πολυπλοκότητας. Σε μια κοινωνία που οι βασικοί στόχοι της κάθε κοινωνίας, συγκρούονται μεταξύ τους είναι λογικό και ο σχεδιασμός του φορολογικού συστήματος να είναι δύσκολος. Η αντίκρουση των στόχων των διαφόρων κοινωνικών στρωμάτων έχει ως αποτέλεσμα η πραγματοποίηση του ενός στόχου να παρεμποδίζει την πραγματοποίηση του άλλου. Ένας φόρος μπορεί να βοηθά προς μία κατεύθυνση και ένας άλλος φόρος να βοηθά προς μία άλλη κατεύθυνση (Μίχας, 2008).

2.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Οι στόχοι και οι πολιτικές της ΕΕ αναλύονται στην «Φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή ένωση - Προτεραιότητες για τα προσεχή έτη». Κάθε κράτος μέλος μπορεί να επιλέξει το φορολογικό σύστημα που κρίνει καταλληλότερο, υπό τον όρο ότι τηρεί τους κανόνες της ΕΕ. Άρα η διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος επαφίεται στην κυβέρνηση του κάθε κράτους μέλους ανάλογα με τις ανάγκες που έχει το κάθε κράτος να καλύψει. Το συμπέρασμα είναι ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση θέτει κάποιους βασικούς άξονες άσκησης φορολογικής πολιτικής στις οποίες πρέπει να συντονίζονται όλα τα κράτη μέλη αλλά οι λεπτομέρειες διαμόρφωσης του φορολογικού συστήματος διαμορφώνονται από τις κυβερνήσεις. Για τον λόγο αυτό οι σύγκλιση των ανισοτήτων είναι δύσκολο έργο καθώς το κάθε κράτος έχει ως στόχο την βέλτιστη έκβαση του φορολογικού του συστήματος (Hansson and Olofsdotter, 2012). Στο πλαίσιο αυτό οι βασικές προτεραιότητες της φορολογικής πολιτικής της ΕΕ αποτελούν η εξάλειψη εμποδίων στις διασυνοριακές οικονομικές δραστηριότητες, η καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού και η ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών για την διασφάλιση του ελέγχου και την αντιμετώπιση της απάτης. Η ενίσχυση του συντονισμού των φορολογικών πολιτικών θα διασφάλιζε ότι οι φορολογικές πολιτικές των κρατών μελών συμβάλλουν στους ευρύτερους στόχους της πολιτικής της ΕΕ, όπως ορίστηκαν πρόσφατα στη στρατηγική «Ευρώπη 2020» για μια έξυπνη, βιώσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη. Μετά την ολοκλήρωση της νομισματικής και οικονομικής ένωσης και την ύπαρξη της ενιαίας αγοράς, η ευρωπαϊκή κοινότητα επιδιώκει να δημιουργήσει νέους στόχους που αφορούν στην φορολογία ανάμεσα στα κράτη μέλη (Hansson and Olofsdotter, 2012). Το φορολογικό σύστημα κάθε κράτους αποφασίζεται από τις κυβερνήσεις των κρατών, αν και επιδιώκεται η φορολογική εναρμόνιση των χωρών της κοινότητας. Οι στόχοι αφορούν την αποτροπή των δυσμενών επιπτώσεων στον ανταγωνισμό από την ύπαρξη διαφορετικών συντελεστών, στα κράτη μέλη, στην έμμεση φορολογία, όπως ΦΠΑ και ειδικών φόρων κατανάλωσης, την αποφυγή της φοροδιαφυγής και της διπλής φορολογίας στους πολίτες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, της κοινότητας, μέσα από την σύναψη διμερών συμφωνιών μεταξύ των κρατών μελών, την αποφυγή του φορολογικού ανταγωνισμού, δηλαδή της μετακίνησης των επιχειρήσεων εντός της κοινότητας για την εξεύρεση ευνοϊκότερων φορολογικών καθεστώτων, αφού μπορεί να στρεβλώσουν τις φορολογικές δομές των κρατών και την επίτευξη ισοσκελισμένων προϋπολογισμών από τα κράτη μέλη, δηλαδή να μην παρουσιάζουν δημοσιονομικό έλλειμμα ανώτερο του 3% του ΑΕΠ για την διατήρηση του πληθωρισμού σε σταθερά επίπεδα

2.3. ΝΟΜΙΚΗ ΒΑΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Η ανακοίνωση της Επιτροπής στην «Φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή ένωση - Προτεραιότητες για τα προσεχή έτη» αφορά στην κατάργηση των διασυνοριακών φορολογικών εμποδίων για τους πολίτες της ΕΕ και περιγράφει τα σοβαρότερα φορολογικά προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι πολίτες της ΕΕ. Κάποια μέτρα έχουν υιοθετηθεί για την καταπολέμηση των φορολογικών εμποδίων και ανεπαρκειών και αυτά εντοπίζονται κυρίως στους τομείς του φόρου εταιρειών, του ΦΠΑ, των ειδικών φόρων κατανάλωσης και της φορολόγησης των αυτοκινήτων. Έχουν επίσης ληφθεί μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω της οδηγίας για τη φορολόγηση των αποταμιεύσεων και των οδηγιών που προβλέπουν αμοιβαία συνδρομή μεταξύ των φορολογικών αρχών (Ρεκλείτης, 1990).

Στο πλαίσιο του φορολογικού πακέτου με σκοπό την αντιμετώπιση του ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού το Συμβούλιο εξέδωσε το 1997 έναν κώδικα συμπεριφοράς για τη φορολογία των επιχειρήσεων, το 2003 μια κανονιστική πράξη για την αντιμετώπιση των υφιστάμενων στρεβλώσεων στην πραγματική φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις και ένα νομοθετικό μέτρο για την εξάλειψη των κρατήσεων στην πηγή των διασυνοριακών πληρωμών που αφορούν την καταβολή τόκων και δικαιωμάτων ανάμεσα σε συνδεδεμένες εταιρείες (Επίσημη ιστοσελίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης).

Η Επιτροπή έχει αναλάβει πιο ενεργητικό ρόλο όσον αφορά στην κίνηση νομικών διαδικασιών σε περιπτώσεις όπου οι εθνικές διατάξεις ή πρακτικές των κρατών μελών σχετικά με τη φορολογία δεν συνάδουν με τη Συνθήκη. Στις πρωτοβουλίες αυτές της έμμεσης φορολογίας περιλαμβάνονται μια πράσινη βίβλος για το μέλλον του φόρου προστιθέμενης αξίας, ακολουθούμενη από ανακοίνωση για τη μεταρρύθμιση του συστήματος, μια πρόταση οδηγίας, συνοδευόμενη από ανακοίνωση, για την τροποποίηση της οδηγίας για τη φορολόγηση της ενέργειας, με στόχο μια πιο έξυπνη φορολόγηση της ενέργειας στην ΕΕ, μια πρόταση για κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών, η οποία περιλαμβάνει ενιαίους κανόνες τους οποίους μπορούν να εφαρμόζουν οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην ΕΕ για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών τους, μια πρόταση για τη φορολόγηση των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών, η οδηγία 2008/7/EK σχετικά με τις συγκεντρώσεις κεφαλαίων, η οδηγία 1999/62/EK περί επιβολής τελών στα βαρέα φορτηγά οχήματα που χρησιμοποιούν ορισμένα έργα υποδομής· η πρόταση οδηγίας της Επιτροπής σχετικά με τη φορολογία των επιβατικών αυτοκινήτων, η οδηγία 2006/112/EK σχετικά με το κοινό

σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας· και πολλές επιμέρους ρυθμίσεις για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Οι δραστηριότητες στον τομέα της πολιτικής για την άμεση φορολογία επικεντρώθηκαν κυρίως στην εναρμόνιση της φορολόγησης των επιχειρήσεων μέσω της οδηγίας για την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών, της οδηγίας για την είσπραξη απαιτήσεων, της οδηγίας περί συγχωνεύσεων, της οδηγίας για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρείες, της σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας και της οδηγίας για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών. Όσον αφορά την φορολόγηση προσώπων, τα σημαντικότερα μέτρα περιλαμβάνουν την οδηγία για τη φορολόγηση των τόκων, την ανακοίνωση για τη φορολογία μερισμάτων και την ανακοίνωση για την κατάργηση των φορολογικών εμποδίων στη διασυνοριακή παροχή επαγγελματικών συντάξεων. Το Δικαστήριο της ΕΕ έχει εκδώσει πολλές αποφάσεις σχετικά με την άμεση φορολογία των πολιτών της ΕΕ. Ένα ζήτημα φορολογικής πολιτικής που βρίσκεται σε υψηλή θέση στην ατζέντα της ΕΕ είναι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής (Τσιαμπαρλή, 2014). Περίπου ένα τρισεκατομμύριο ευρώ φορολογικών εσόδων χάνεται ετησίως στην ΕΕ λόγω της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, πράγμα που συνιστά απειλή για τον θεμιτό ανταγωνισμό και προκαλεί τεράστια απώλεια κρατικών εσόδων. Για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, η Επιτροπή ενέκρινε ένα σχέδιο δράσης και δύο συστάσεις, εκ των οποίων η πρώτη αφορά τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και η δεύτερη την προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης στον φορολογικό τομέα. Επρόκειτο για τη συνέχεια που δόθηκε στην ανακοίνωση του Ιουνίου 2012 σχετικά με τους συγκεκριμένους τρόπους για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής (Επίσημη ιστοσελίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης).

Τον Μάιο του 2013 το Συμβούλιο ενέκρινε συμπεράσματα για τη φοροδιαφυγή και τη φορολογική απάτη, τονίζοντας την ανάγκη να συνδυαστούν οι προσπάθειες σε εθνικό, ενωσιακό και παγκόσμιο επίπεδο, καθώς και επιβεβαιώνοντας τη στήριξη του έργου που συντελείται στο πλαίσιο της G8, της G20 και του ΟΟΣΑ όσον αφορά την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών. Με την ευκαιρία αυτή, το Συμβούλιο συζήτησε επίσης την αναθεώρηση της οδηγίας για τη φορολόγηση των αποταμιεύσεων, με στόχο τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της ώστε να συμπεριληφθούν όλες οι μορφές εισοδημάτων από αποταμιεύσεις καθώς και όλα τα προϊόντα που αποφέρουν τόκο. Στις 24 Μαρτίου 2014 το Συμβούλιο ενέκρινε οδηγία για την τροποποίηση της οδηγίας για τις αποταμιεύσεις. Η τροποποιημένη οδηγία θα διευρύνει το πεδίο εφαρμογής των ισχυόντων κανόνων για να

καλυφθούν ορισμένα κενά, ενισχύοντας τους κανόνες της ΕΕ για την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τα εισοδήματα από αποταμιεύσεις και επιτρέποντας στα κράτη μέλη να καταπολεμήσουν αποτελεσματικότερα την φορολογική απάτη και την φοροδιαφυγή. Τα κράτη μέλη θα έχουν περιθώριο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2016 για να θεσπίσουν την εθνική νομοθεσία που απαιτείται για τη συμμόρφωση προς την εν λόγω οδηγία (Επίσημη ιστοσελίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης).

2.4. Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ

Το Κοινοβούλιο ενέκρινε τις γενικές γραμμές των προγραμμάτων της Επιτροπής στον τομέα της φορολογίας. Σε διάφορες εκθέσεις του, αναγνώρισε ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός καθαυτών μπορεί να αποτελέσει αποτελεσματικό μέσο για την μείωση της υψηλής φορολογικής πίεσης και θα ήταν δυνατόν να συμβάλει στη μείωση των διοικητικών επιβαρύνσεων, στην αύξηση της ανταγωνιστικότητας και στον εκσυγχρονισμό του ευρωπαϊκού κοινωνικού προτύπου (Τσιαμπαρλή, 2014).

Η επίτευξη του αναγκαίου επιπέδου φορολογικής εξομάλυνσης στην ΕΕ καθίσταται δύσκολο έργο καθώς η διατήρηση της ομοφωνίας σε όλες τις αποφάσεις στην ΕΕ είναι απαραίτητη. Η Επιτροπή υπέβαλε προτάσεις για μετάβαση στη λήψη αποφάσεων με ειδική πλειοψηφία όσον αφορά ορισμένες πτυχές της φορολογίας. Στις 2 Φεβρουαρίου 2010, το Κοινοβούλιο ενέκρινε έκθεση σχετικά με την προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης στον φορολογικό τομέα, στην οποία τάσσεται υπέρ μιας υπεύθυνης φορολογικής πολιτικής, υπέρ της διαφάνειας και της ανταλλαγής πληροφοριών σε όλα τα επίπεδα εθνικό, ευρωπαϊκό και διεθνές καθώς και υπέρ του θεμιτού φορολογικού ανταγωνισμού, αλλά τα κράτη μέλη δεν συμφώνησαν.

Στην συνέχεια στις 30 Απριλίου 2013, το Κοινοβούλιο ανακοίνωσε έκθεση σχετικά με την τη φορολογία. Το Κοινοβούλιο καθιστά σαφές ότι η φορολογική πολιτική εξακολουθεί να υπάγεται στην αρμοδιότητα του κάθε έθνους. Τα διαφορετικά φορολογικά συστήματα των κρατών μελών πρέπει συνεπώς να είναι σεβαστά και πρέπει να δίνεται προτεραιότητα σε φορολογικά μέτρα που ευνοούν την ανάπτυξη και σε φόρους που βαρύνουν περισσότερο την κατανάλωση, καθώς είναι καταλληλότεροι για την τόνωση της οικονομικής μεγέθυνσης και της απασχόλησης μακροπρόθεσμα συγκριτικά με τους φόρους επί της εργασίας. Η έκθεση εφιστά επίσης την προσοχή στην επείγουσα ανάγκη επίλυσης των ζητημάτων της διπλής φορολόγησης και της φοροδιαφυγής (Τσιαμπαρλή, 2014).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1. Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

Η ελληνική νομοθεσία καθορίζει έξι κατηγορίες εισοδημάτων προς φορολόγηση, οι οποίες είναι:

1. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία, όπως γη και κτίρια
2. Εισόδημα από κινητή περιουσία, όπως εισόδημα από επενδύσεις
3. Εισόδημα από επιχειρήσεις
4. Γεωργικό εισόδημα
5. Εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών
6. Από ελεύθερους επαγγελματίες και άλλες πηγές.

Το φορολογητέο εισόδημα φορολογείται με προοδευτικό φόρο που για το 2014 υπολογίζεται σύμφωνα με την παρακάτω κλίμακα:

ΚΛΙΜΑΚΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %	ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ	
			ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΥ
25.000,00	22%	5.500,00	25.000,00	5.500,00
17.000,00	32%	5.440,00	42.000,00	10.940,00
ΥΠΕΡΒΑΛΛΟΝ	42%			

Πίνακας 1:Φορολογηταίο εισόδημα 2014

Πηγή: ΕΛ.ΣΤΑΤ.

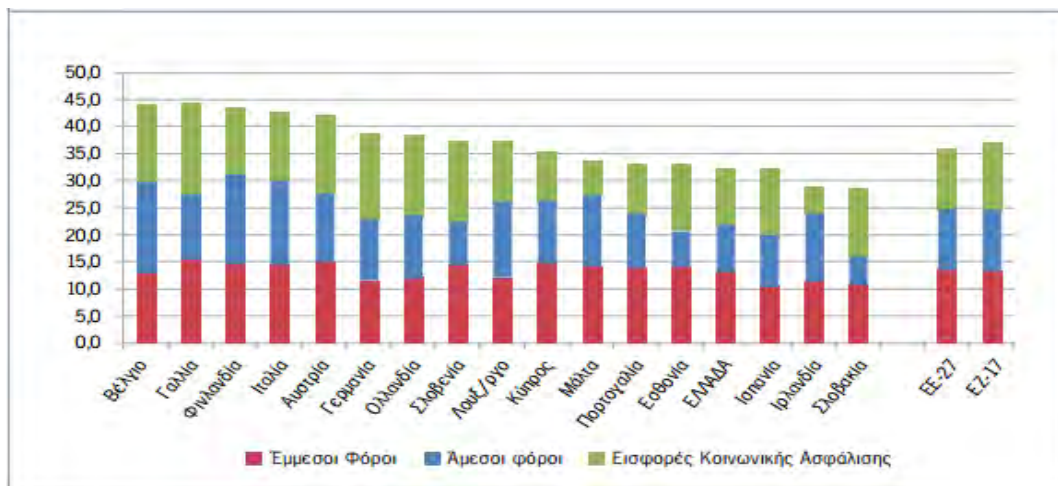
Τα ακόλουθα άτομα υποχρεούνται να υποβάλουν φορολογική δήλωση:

- τα φυσικά πρόσωπα, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά τους υπερβαίνει τα €3.000 ή όταν το εισόδημά τους είναι κατώτερο των €3.000 αλλά περιλαμβάνονται σε αυτό ζημιές από εμπορικές επιχειρήσεις
- όσοι έχουν ατομική επιχείρηση
- όσοι συμμετέχουν σε προσωπική εταιρεία
- όσοι συμμετέχουν σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης.

Η πρόσφατη φορολογική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα περιλάμβανε ορισμένα μέτρα ευνοϊκά για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις:

- μείωση της φορολογίας μεταβίβασης επιχειρήσεων στο 2,4% για τη συνέχιση της οικογενειακής δραστηριότητας της επιχείρησης
- περιορισμός των προστίμων για φορολογικές παραβάσεις
- τριπλασιασμός του αφορολόγητου ορίου των φυσικών προσώπων
- σταδιακή μείωση του συντελεστή φορολογίας από 35% σε 25% των ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και κοινωνιών αστικού δικαίου
- απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση επιχείρησης από γονέα σε τέκνο ή μεταξύ συζύγων, λόγω συνταξιοδότησης.

Το φορολογικό βάρος ως ποσοστό του ΑΕΠ στην Ελλάδα είναι κάτω από τον αντίστοιχο μέσο όρο της Ευρωζώνης (EZ-17), αλλά και της Ευρωπαϊκής Ένωσης (EE-27). Στο Πίνακα 1 παρουσιάζεται επίσης και η σύνθεση των εσόδων σε άμεσους, έμμεσους φόρους και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης (ΕΚΑ). Τα στοιχεία αυτά επιβεβαιώνουν την επικρατούσα άποψη ότι, συγκριτικά με άλλες χώρες της ΕΕ, τα φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα προέρχονται κυρίως από έμμεσους φόρους και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης και λιγότερο από άμεσους φόρους.



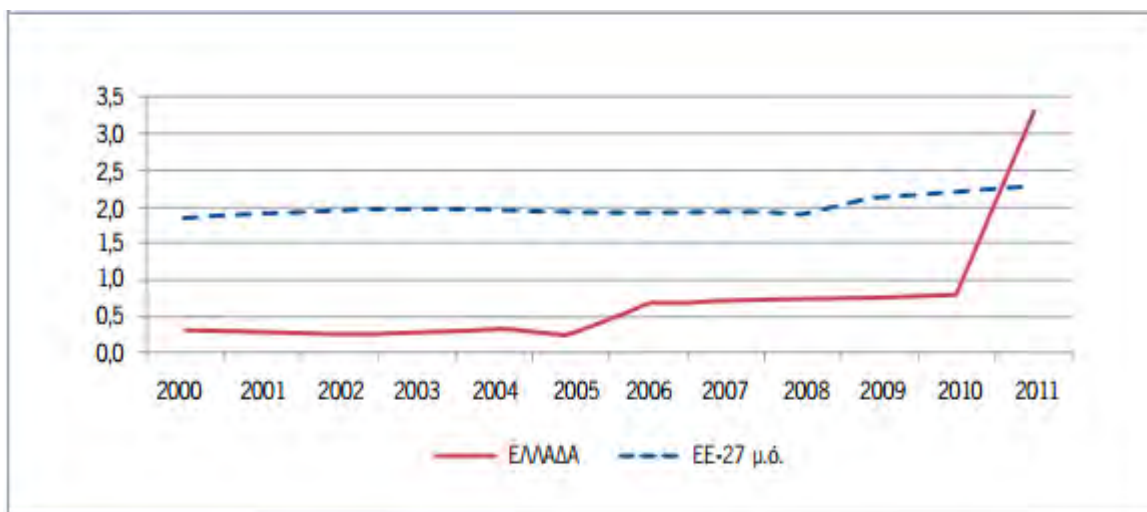
Διάγραμμα 1: Φορολογικά Έσοδα ως % του ΑΕΠ, 2012

Πηγή: Eurostat (2013)

Στο Διάγραμμα 1 παρουσιάζονται τα έσοδα στην πλειονοψηφία των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συγκρίνονται με τους αντίστοιχους μέσους όρους της ΕΕ-27 και της ΕΕ-17. Τα έσοδα που προέρχονται από την φορολόγηση διακρίνονται με βάση τους χρωματισμούς σε έμμεσους, άμεσους και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης. Παρατηρούμε ότι οι κύριες εισφορές της Ελλάδος προέρχονται κυρίως από τους έμμεσους φόρους και τις κοινωνικές εισφορές με αποτέλεσμα ο μέσος Έλληνας εργαζόμενος να είναι αυτός ο οποίος πλήττεται από την φορολογία. Αντίθετα οι άμεσοι φόροι καταλαμβάνουν μικρότερα ποσοστά στην Ελλάδα.

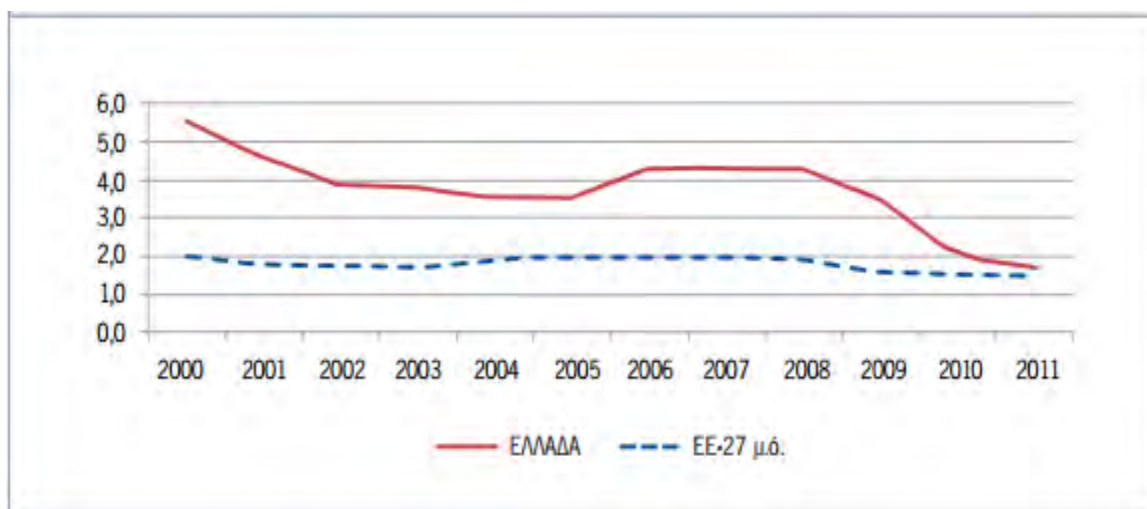
3.2. ΦΟΡΟΙ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Στις χώρες της Ευρωζώνης επιβάλλονται φόροι περιουσίας όπου η σύνθεσή τους διακρίνεται σε δύο μεγάλες κατηγορίες εκείνους που επαναλαμβάνονται σε ετήσια βάση και εκείνους που συνήθως επιβάλλονται στις συναλλαγές, που στην περίπτωση μας αναφέρονται ως λοιποί φόροι (Καπλάνογλου και Newber, 2003). Με βάση στοιχεία της Eurostat, διαμορφώθηκαν τα Διαγράμματα 2 και 3. Από το Διάγραμμα 2 παρατηρούμε ότι τα έσοδα από φόρους περιουσίας στην Ελλάδα, την περίοδο 2000-2011, ήταν πάνω από τον αντίστοιχο μέσο όρο των χωρών της Ευρωζώνης. Αν εξετάσουμε όμως από ποιες κατηγορίες φόρων προέρχονται τα έσοδα στην Ελλάδα, βλέπουμε ότι αυτά προέρχονται κυρίως από τους φόρους στις συναλλαγές και πολύ λιγότερο από τον ετησίως επαναλαμβανόμενο φόρο στην ακίνητη περιουσία. Αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι ο φόρος στην ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα ήταν πολύ μικρός, ενώ αντίθετα ο φόρος μεταβίβασης είχε υψηλούς συντελεστές και επιπλέον στην περίοδο 2000-2011 όπου και είχαμε πολλές συναλλαγές στα ακίνητα. Με το ξέσπασμα της κρίσης η κατάσταση αντιστράφηκε. Μετά το 2008 και την επέλευση της οικονομικής κρίσης, τα έσοδα από φόρους στις συναλλαγές μειώθηκαν δραστικά, ενώ τα έσοδα από τον ετήσιο φόρο αυξήθηκαν σημαντικά. Τα στοιχεία αυτά είναι μέχρι το 2011, οπότε οι σημαντικές επιβαρύνσεις των φόρων περιουσίας, όπως το ΕΕΤΗΔΕ και το ΕΝΦΙΑ δεν ήταν σε πλήρη ισχύ. Με βάση τα στοιχεία της Eurostat (2013), τα έσοδα από τον ετήσιο φόρο περιουσίας ήταν € 2.229 δισ. το 2011 και αναμένεται το 2014 να ανέλθουν σε πάνω από € 3δισ. Με αυτή την προοπτική, η Ελλάδα θα είναι πιθανόν η χώρα με το δεύτερο υψηλότερο ποσοστό εσόδων από ετήσιο φόρο περιουσίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, κάτω από το Ηνωμένο Βασίλειο.



Διάγραμμα 2: Ετήσιοι φόροι στην ακίνητη περιουσία % των φορολογικών εσόδων

Πηγή: Eurostat 2013, Taxation trends in the European Union



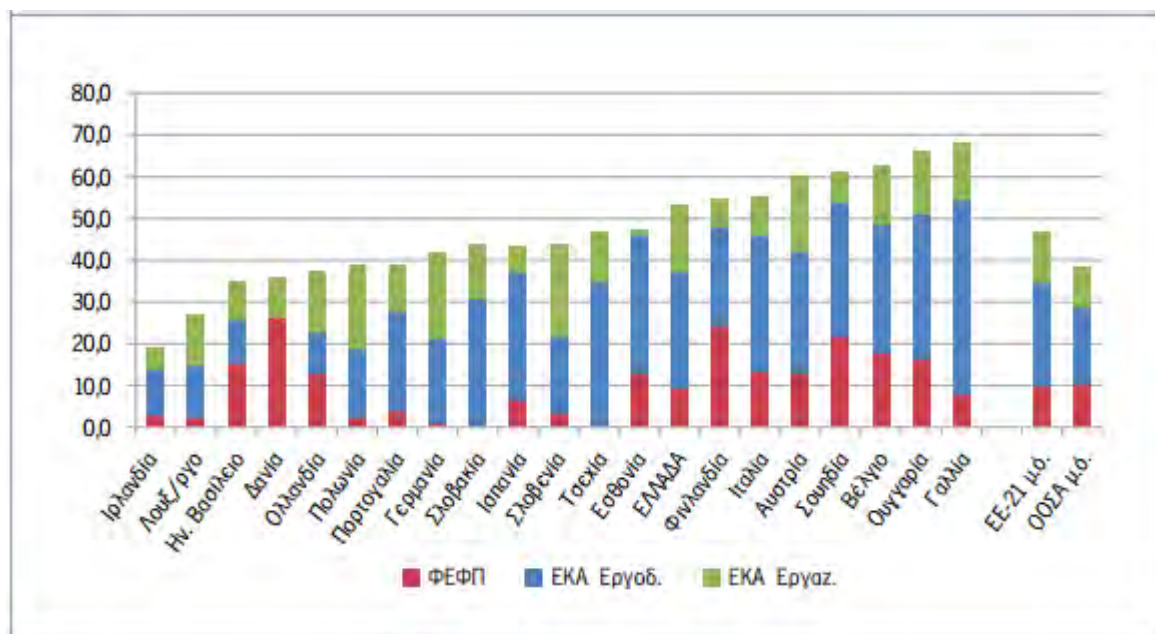
Διάγραμμα 3: Λοιποί φόροι στην ακίνητη περιουσία % των φορολογικών εσόδων

Πηγή: Eurostat 2013, Taxation trends in the European Union

Με βάση τα πιο πάνω κριτήρια της ανάπτυξης, η Ελλάδα έχει κάνει επομένως μια σημαντική στροφή προς τα έσοδα από τον ετήσιο φόρο περιουσίας και αυτό αποτελεί και έναν από τους κυριότερους λόγους πολιτικών και κοινωνικών αναταραχών. Αξίζει όμως να σημειωθεί ότι, ο ετήσιος φόρος στην ακίνητη περιουσία μπορεί θεωρητικά να θεωρείται φιλικός στην ανάπτυξη, η αποτελεσματική εφαρμογή του όμως απαιτεί να γίνεται συχνά η αποτίμηση της αξίας των ακινήτων, ώστε αυτές να αντανακλούν τις τιμές της αγοράς, μια διαδικασία που δεν είναι απλή αλλά και συνεπάγεται κόστος. Ειδικότερα σε ότι αφορά τον προτεινόμενο νέο φόρο ακίνητης περιουσίας, επιβλήθηκε και στις επιχειρήσεις και στα αγροτεμάχια. Αυτό θα είναι ένα επιπλέον κόστος στην παραγωγή τόσο της μεταποίησης και των υπηρεσιών, όσο και της αγροτικής παραγωγής, σε μια περίοδο που γίνεται προσπάθεια να τονωθεί η ανάκαμψη της οικονομίας. Τέλος, η πρόσφατη σημαντική μείωση των συντελεστών του φόρου μεταβίβασης θα μπορούσε να θεωρηθεί θετική και φιλική στην ανάπτυξη, αφού ίσως βοηθήσει στην τόνωση των συναλλαγών.

3.3. ΦΟΡΟΙ ΣΤΗΝ ΕΡΓΑΣΙΑ

Με τον όρο φόροι στην εργασία δεν εννοούμε μόνο τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, αλλά τη γενικότερη επιβάρυνση της εργασίας, η οποία περιλαμβάνει και τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, τόσο του εργοδότη όσο και του εργαζομένου. Ένα ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της επιβάρυνσης αυτής είναι ότι, ενώ οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης δεν επηρεάζονται συνήθως από την οικογενειακή κατάσταση του εργαζομένου και είναι αναλογικές στο εισόδημα, η επιβάρυνση από το ΦΕΦΠ διαφέρει σημαντικά ανάλογα με το αν ο φορολογούμενος έχει οικογένεια, παιδιά ή όχι, αλλά, στις περισσότερες χώρες, έχει και προοδευτικό χαρακτήρα. Ένα πρώτο μέτρο υπολογισμού της επιβάρυνσης της εργασίας είναι να δούμε τη συνολική επιβάρυνση της εργασίας, δηλαδή ποιο είναι το ποσό που εισπράττει το κράτος από ΦΕΦΠ και ΕΚΑ, ως ποσοστό του κόστους εργασίας. Με βάση στοιχεία του ΟΟΣΑ έχουμε την εικόνα του Διαγράμματος 4 για την Ελλάδα και άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για ένα ζευγάρι με δύο παιδιά στο οποίο εργάζεται ό ένας από τους δύο και παίρνει τον μέσο μισθό εργάτη βιομηχανίας.



Διάγραμμα 4: Επιβάρυνση εργασίας % του εργατικού κόστους

Πηγή: OECD 2013, Taxing Wages

Με βάση τα κριτήρια που αναφέραμε πιο πάνω, είναι φανερό ότι οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης είναι μάλλον υψηλές και άρα αυτό δεν είναι φιλικό στην ανάπτυξη. Αν θεωρήσουμε επομένως ότι οι εισφορές αυτές πρέπει να μειωθούν, τότε θα πρέπει να βρούμε από πού θα αναπληρωθούν οι απώλειες των εσόδων.

3.4. ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

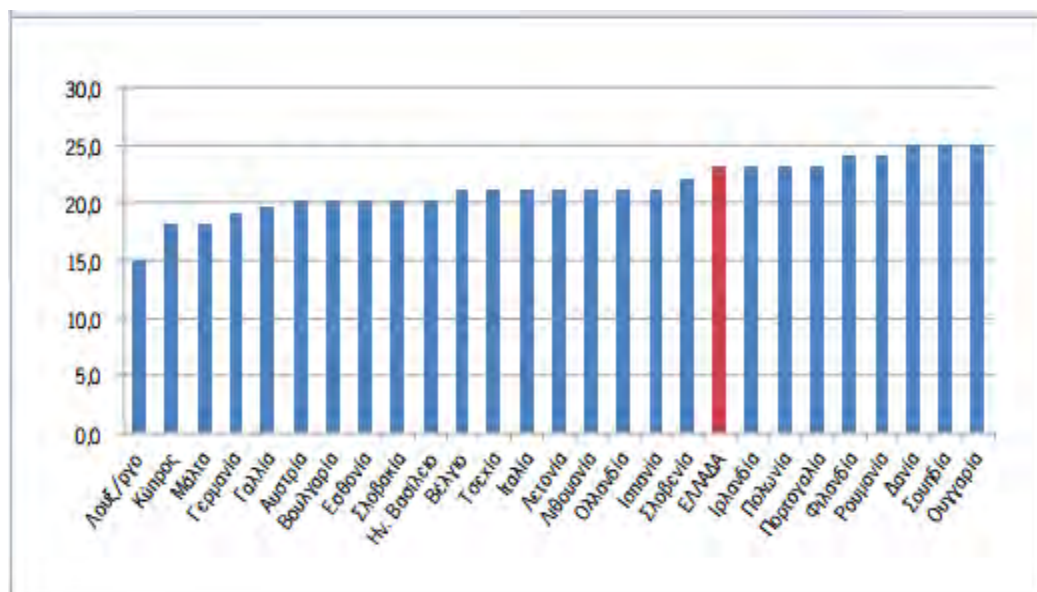
Οι βασικότεροι φόροι κατανάλωσης είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), και οι ειδικοί φόροι στα καύσιμα, τον καπνό και το αλκοόλ. Υπάρχουν και κάποιοι άλλοι μικροί φόροι στις συναλλαγές, που όμως αποδίδουν μικρά σχετικά ποσά. Τα βασικά χαρακτηριστικά των έμμεσων φόρων στην Ελλάδα και την Ευρωπαϊκή Ένωση για την περίοδο 2000-2011 δίνονται στον Πίνακα 2.

Χώρες	Σύνολο έμμεσων φόρων (1)	ΦΠΑ (2)	Ειδικοί και άλλοι έμμεσοι φόροι (3)	Καπνός & αλκοόλ (4)	Ενέργεια (5)
Τσεχία	11,0	6,6	4,5	1,2	2,0
Γερμανία	11,2	6,8	4,4	0,7	1,9
Ισπανία	11,4	5,8	5,6	0,8	1,6
Ελβετία	11,5	7,1	4,4	1,2	2,3
Λιθουανία	11,9	7,4	4,4	1,3	2,1
Λετονία	12,0	7,1	4,8	1,3	1,9
Ρουμανία	12,1	7,4	4,8	1,2	2,5
Ολλανδία	12,7	7,2	5,5	0,5	2,1
Ιρλανδία	12,7	7,0	5,7	1,4	1,8
ΕΛΛΑΔΑ	12,8	7,2	5,6	1,4	1,5
Λουξεμβούργο	12,9	6,0	6,9	1,6	1,4
Ην. Βασίλειο	13,1	6,6	6,5	1,3	2,0
Εσθονία	13,1	8,5	4,7	1,7	1,4
Βέλγιο	13,3	7,0	6,3	0,7	2,6
Πολωνία	13,6	7,6	6,0	1,9	1,9
Μάλτα	13,7	7,1	6,6	1,3	1,7
Φινλανδία	13,8	8,5	5,3	1,1	2,2
Πορτογαλία	14,1	7,9	6,1	1,0	1,9
Ιταλία	14,5	6,1	8,4	0,7	2,6
Αυστρία	14,8	7,9	6,9	0,7	1,4
Ελβετία	15,2	8,5	6,7	1,1	1,9
Βουλγαρία	15,4	9,3	6,1	2,1	2,2
Γαλλία	15,4	7,2	8,3	0,7	1,6
Κύπρος	15,5	8,4	7,1	1,2	2,4
Ουγγαρία	16,1	8,3	7,8	1,3	1,9
Σουηδία	17,2	9,1	8,1	0,7	1,9
Δανία	17,4	9,9	7,5	0,7	1,3
ΕΕ-27	13,6	7,5	6,1	1,1	1,9
ΕΖ-17	13,4	7,3	6,1	1,1	1,8

Πίνακας 2: Έσοδα από έμμεσους φόρους

Πηγή: Eurostat 2013

Με βάση αυτά τα στοιχεία θα μπορούσε να υποστηρίξει κανείς ότι υπάρχουν περιθώρια για περαιτέρω αύξηση της έμμεσης φορολογίας στην Ελλάδα. Πριν αποφανθούμε όμως για κάτι τέτοιο, καλό είναι να δούμε και το ύψος των συντελεστών του ΦΠΑ. Με βάση πρόσφατα στοιχεία για το 2012 από τη βάση δεδομένων για τη φορολογία του ΟΟΣΑ έχουμε την εικόνα του Διαγράμματος 5.



Διάγραμμα 5: Βασικοί συντελεστές Φ.Π.Α. 2012

Πηγή: OECD Consumption Tax Trends

Παρατηρούμε ότι ενώ η Ελλάδα έχει από τους υψηλότερους συντελεστές ΦΠΑ στην ΕΕ, τα έσοδα από αυτό τον φόρο, ως ποσοστό του ΑΕΠ, είναι ελαφρά κάτω από τον αντίστοιχο μέσο όρο της ΕΕ. Η εξήγηση μπορεί να είναι διττή: Από τη μια πλευρά αυτό μπορεί να οφείλεται στο ότι ισχύουν μικρότεροι συντελεστές σε μεγάλες κατηγορίες αγαθών ή σε περιφερειακό επίπεδο. Από την άλλη πλευρά, τα μικρότερα έσοδα μπορεί να οφείλονται είτε σε αδυναμία είσπραξης είτε σε φοροδιαφυγή.

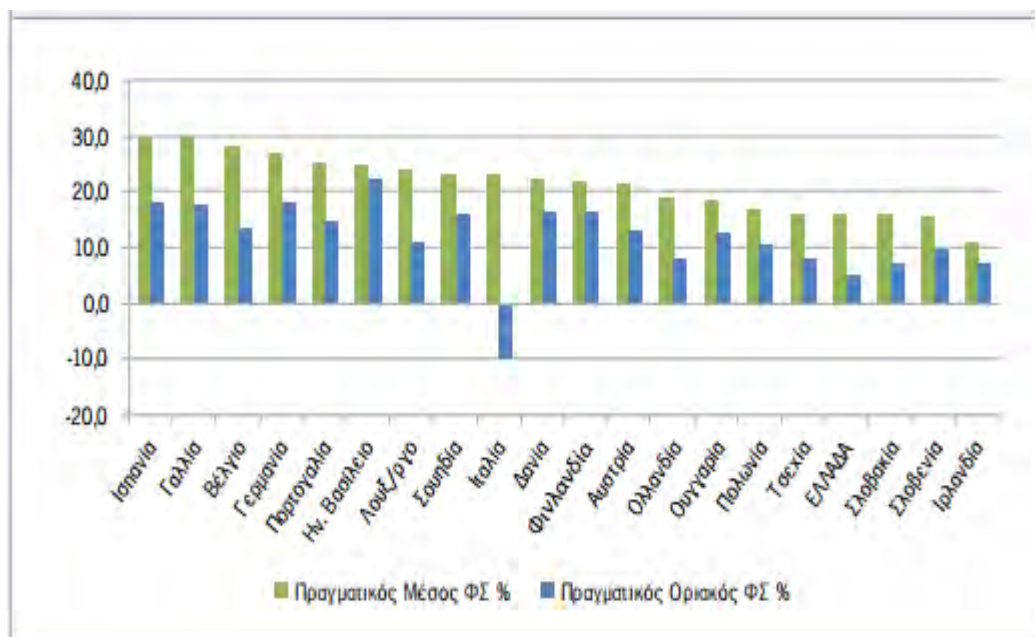
3.5. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Η φορολογία των επιχειρήσεων για τη φορολόγηση κερδών στο επίπεδο της επιχείρησης, δηλαδή των παρακρατούμενων κερδών, αλλά και των μερισμάτων, παρατίθενται στα στοιχεία του Πίνακα 3 για τις 21 χώρες μέλη της ΕΕ, που είναι και μέλη του ΟΟΣΑ, σύμφωνα με τα επίσημα στοιχεία της Ελληνικής Στατιστικής Υπηρεσίας Ελλάδας. Πρώτα μελετάται η φορολόγηση των κερδών σε επίπεδο εταιρείας, δηλαδή στα αδιανέμητα κέρδη. Από το 2000 και μετά σε όλες σχεδόν τις χώρες έχουμε μια μείωση στους συντελεστές φορολογίας, με τον μέσο όρο της ΕΕ να μειώνεται από το 32% το 2000 στο 24,8% το 2013. Οι μικρότεροι συντελεστές είναι στην Ιρλανδία (12,5%) και ακολουθούν οι πρώην κομμουνιστικές χώρες, όπως Σλοβενία, Σλοβακία, Εσθονία, Τσεχία, Πολωνία και Ουγγαρία. Στην Ελλάδα έχουμε επίσης μια σταδιακή μείωση από το 35% το 2000 στο 20% το 2012 και την αύξησή του στο 26% το 2013. Η ίδια πτωτική τάση παρατηρείται και για τη φορολογία μερισμάτων, η οποία όμως και το 2013 είναι σε σχετικά υψηλά επίπεδα, με τον μέσο όρο της ΕΕ να είναι στο 42,5% το 2013. Είναι αξιοσημείωτο να αναφερθεί η περίπτωση της Ιρλανδίας, στην οποία ενώ ο φορολογικός συντελεστής στα αδιανέμητα κέρδη ήταν τα τελευταία χρόνια στο 12,5%, ο συντελεστής των μερισμάτων ήταν γύρω στο 54%, ο δεύτερος υψηλότερος στην ΕΕ. Στην Ελλάδα, η φορολογία των μερισμάτων ήταν σε όλη την περίοδο 2000-2013 σημαντικά κάτω από τον μέσο όρο της ΕΕ. Οι συντελεστές του Πίνακα 3, είναι αυτοί που προβλέπονται από τη νομοθεσία. Οι οικονομολόγοι όμως θεωρούν ότι το σωστό μέτρο φορολογικής επιβάρυνσης είναι αυτό που αποκαλούν πραγματικό φορολογικό συντελεστή. Ο δείκτης αυτός, εκτός από τον ονομαστικό φορολογικό συντελεστή, λαμβάνει υπόψη του και άλλα στοιχεία της φορολογικής νομοθεσίας, όπως εκπτώσεις και απαλλαγές, μέθοδος αποτίμησης αποθεμάτων, σύστημα αποσβέσεων, κ.ά., και τα οποία επηρεάζουν την πραγματική φορολογική επιβάρυνση μιας επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, οι οικονομολόγοι χρησιμοποιούν δύο δείκτες πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης, τον πραγματικό μέσο φορολογικό συντελεστή (ΠΜΦΣ) και τον πραγματικό οριακό φορολογικό συντελεστή (ΠΟΦΣ).

	2000	2005	2010	2012	2013	2000	2005	2010	2012	2013
Αυστρία	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	50,5	43,8	43,8	43,8	43,8
Βέλγιο	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	49,1	43,9	43,9	50,5	50,5
Γαλλία	37,8	34,9	34,4	34,4	36,4	63,2	55,9	54,2	59,7	64,4
Γερμανία	43,3	38,9	30,2	30,2	30,2	60,9	52,4	48,6	48,6	48,6
Δανία	32,0	28,0	25,0	25,0	25,0	59,2	59,0	56,5	56,5	56,5
ΕΛΛΑΔΑ	35,0	32,0	24,0	20,0	26,0	35,0	32,0	31,6	40,0	33,4
Εσθονία	26,0	24,0	21,0	21,0	21,0	26,0	24,0	21,0	21,0	21,0
Ην. Βασίλειο	30,0	30,0	28,0	24,0	23,0	47,5	47,5	54,0	51,4	46,5
Ιρλανδία	24,0	12,5	12,5	12,5	12,5	57,4	49,3	53,6	54,5	54,5
Ισπανία	35,0	35,0	30,0	30,0	30,0	52,7	50,0	43,3	48,9	48,9
Ιταλία	37,0	33,0	27,5	27,5	27,5	44,9	41,4	36,6	42,0	42,0
Λουξεμβούργο	37,5	30,4	28,6	28,8	29,2	52,2	44,0	42,5	42,7	43,4
Ολλανδία	35,0	31,5	25,5	25,0	25,0	74,0	48,6	44,1	43,8	43,8
Ουγγαρία	18,0	16,0	19,0	19,0	19,0	46,7	45,4	39,3	32,0	32,0
Πολωνία	30,0	19,0	19,0	19,0	19,0	44,0	34,4	34,4	34,4	34,4
Πορτογαλία	35,2	27,5	26,5	31,5	31,5	51,4	42,0	41,2	48,6	50,7
Σλοβακία	29,0	19,0	19,0	19,0	23,0	39,7	19,0	19,0	19,0	23,0
Σλοβενία	25,0	25,0	20,0	18,0	17,0	47,5	49,4	36,0	34,4	37,8
Σουηδία	28,0	28,0	26,3	26,3	22,0	49,6	49,6	48,4	48,4	45,4
Τσεχία	31,0	26,0	19,0	19,0	19,0	41,4	37,1	31,2	31,2	31,2
Φινλανδία	29,0	26,0	26,0	24,5	24,5	29,0	37,8	40,5	41,4	41,4
ΕΕ-21 (μ.ό.)	32,0	27,4	24,8	24,5	24,8	48,7	43,2	41,1	42,5	42,5

Πίνακας 3: Φορολογία κερδών και μερισμάτων

Πηγή:OECD Tax Database



Διάγραμμα 6: Πραγματικοί μέσοι και οριακοί φορολογικοί συντελεστές στις επιχειρήσεις (2012)

Πηγή: www.europa.eu

Όπως δείχνουν τα στοιχεία του Διαγράμματος 6, στην Ελλάδα η πραγματική μέση φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων είναι από τις χαμηλότερες στην ΕΕ-21 και η πραγματική οριακή φορολογική επιβάρυνση, που έχει ιδιαίτερη σημασία για νέες επενδύσεις, είναι ακόμη πιο μικρή, η δεύτερη μικρότερη μετά την Ιταλία. Είναι άξιο επισημάνσης πάντως ότι το 2013 η φορολογία των αδιανέμητων κερδών στην Ελλάδα αυξήθηκε από το 20% στο 26%, πράγμα που θα αυξήσει και τον ΠΜΦΣ και τον ΠΟΦΣ. Παρά την αύξηση όμως αυτή η θέση της Ελλάδας στην κατάταξη από άποψη επιβάρυνσης δεν αναμένεται να μεταβληθεί σημαντικά. Μπορούμε επομένως να πούμε ότι το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης στη χώρα μας δεν φαίνεται να αποτελεί ισχυρό ανασχετικό παράγοντα της οικονομικής δραστηριότητας.

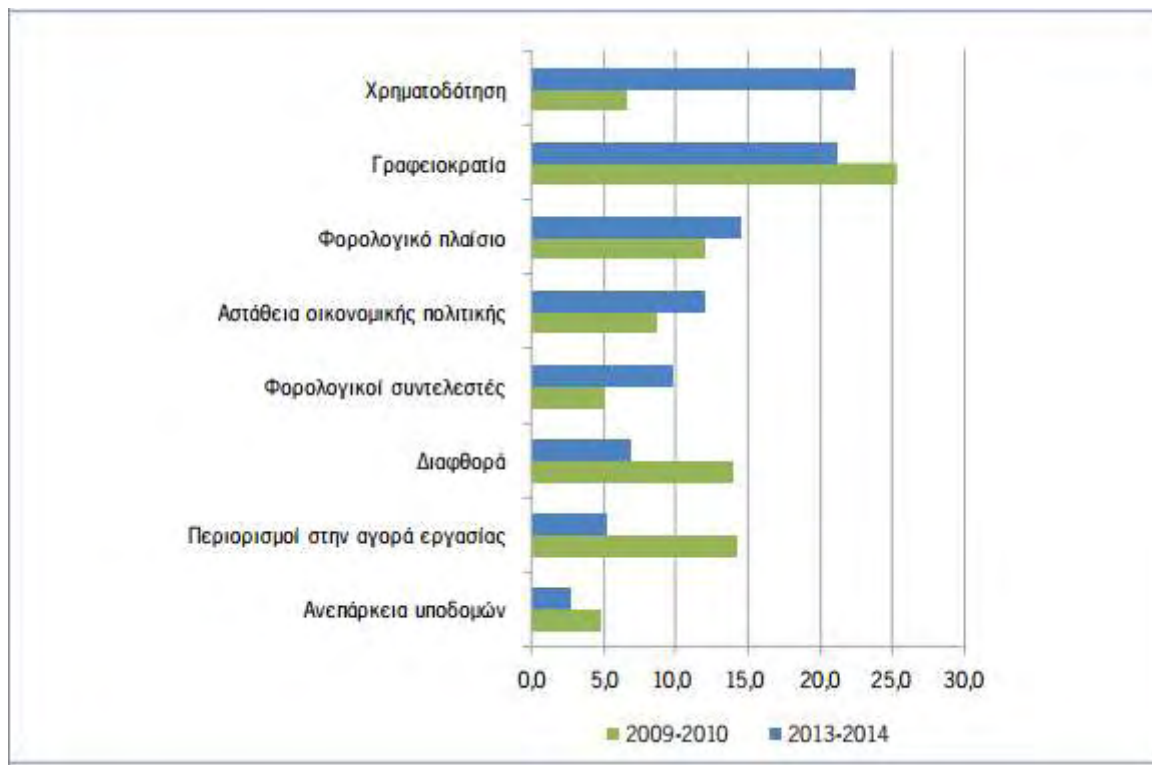
3.6. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Η πολυπλοκότητα του ελληνικού φορολογικού συστήματος είναι πιο ανασχετικός παράγοντας για την επιχειρηματικότητα απ' ό τι το ύψος των φορολογικών συντελεστών (Σαρρής, 2004). Οι πιο ανασταλτικοί παράγοντες στην άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα παρουσιάζονται στον Πίνακα 4.

Οι πιο προβληματικοί παράγοντες για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα		
1.	Αναποτελεσματικότητα κρατικής γραφειοκρατίας	21,0
2	Πρόσβαση στη χρηματοδότηση	19,8
3	Αστάθεια οικονομικής πολιτικής	14,0
4	Φορολογική πολυπλοκότητα	11,9
5	Διαφθορά	11,6
6	Φορολογικοί συντελεστές	7,4
7	Περιοριστική εργατική νομοθεσία	5,7
8	Αστάθεια κυβέρνησης	3,8
9	Ανεπάρκεια υποδομών	1,8
10	Χαμηλή ηθική συμπεριφορά εργαζομένων	1,1
11	Ανεπαρκώς εκπαιδευμένο εργατικό δυναμικό	0,8
12	Ανεπαρκής ικανότητα καινοτομίας	0,7
13	Έγκλημα και κλοπή	0,2
14	Πληθωρισμός	0,2
15	Περιορισμοί στην αγορά συναλλάγματος	0,0
16	Κακό δημόσιο σύστημα υγείας	0,0

Πίνακας 4: Προβλήματα στην άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα

Πηγή: Word Competitiveness Report 2012- 2013



Πίνακας 4: Κυριότερα εμπόδια στην επιχειρηματικότητα

Πηγή: Word Competitiveness Report

Υποστηρίζεται ότι οι μισθωτοί πληρώνουν το μεγαλύτερο μερίδιο στο φόρο εισοδήματος. Σημασία έχει όμως να δούμε ποιες μορφές εισοδημάτων πληρώνουν περισσότερο φόρο. Συγκριτικά με την Ευρωπαϊκή Ένωση, στην Ελλάδα η μισθωτή εργασία έχει τη μικρότερη συμμετοχή στα έσοδα από το ΦΕΦΠ. Με βάση κάποιους δείκτες η αποτελεσματικότητα στην είσπραξη φόρων στην Ελλάδα είναι από τις χαμηλότερες στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Ιδιαίτερα για το ΦΠΑ είναι η χαμηλότερη στην Ευρωπαϊκή Ένωση, φυσικά λόγω φοροδιαφυγής. Το διοικητικό κόστος των επιχειρήσεων για συμμόρφωση τους στη νομοθεσία του ΦΠΑ είναι από τα υψηλότερα στην ΕΕ 27.

Οι αλλαγές στο φορολογικό σύστημα είναι πολύ συχνές και σχεδόν κάθε χρόνο έχουμε κάποιες αλλαγές είτε σε συντελεστές είτε στη βάση. Η διακριτική ευχέρεια των ελεγκτών είναι τεράστια, με αποτέλεσμα οι «περίφημες» λογιστικές διαφορές να κλονίζουν ακόμη περισσότερο την εμπιστοσύνη των φορολογουμένων και να αποτελούν κίνητρο για διαφθορά. Οι συνεχείς φορολογικές ρυθμίσεις οδηγούν σε ανταμοιβή των ασυνεπών φορολογουμένων. Στα τελευταία χρόνια αντιστοιχεί, κατά μέσο όρο, μια ρύθμιση σε κάθε 2,5 χρόνια (F & A, 2002).

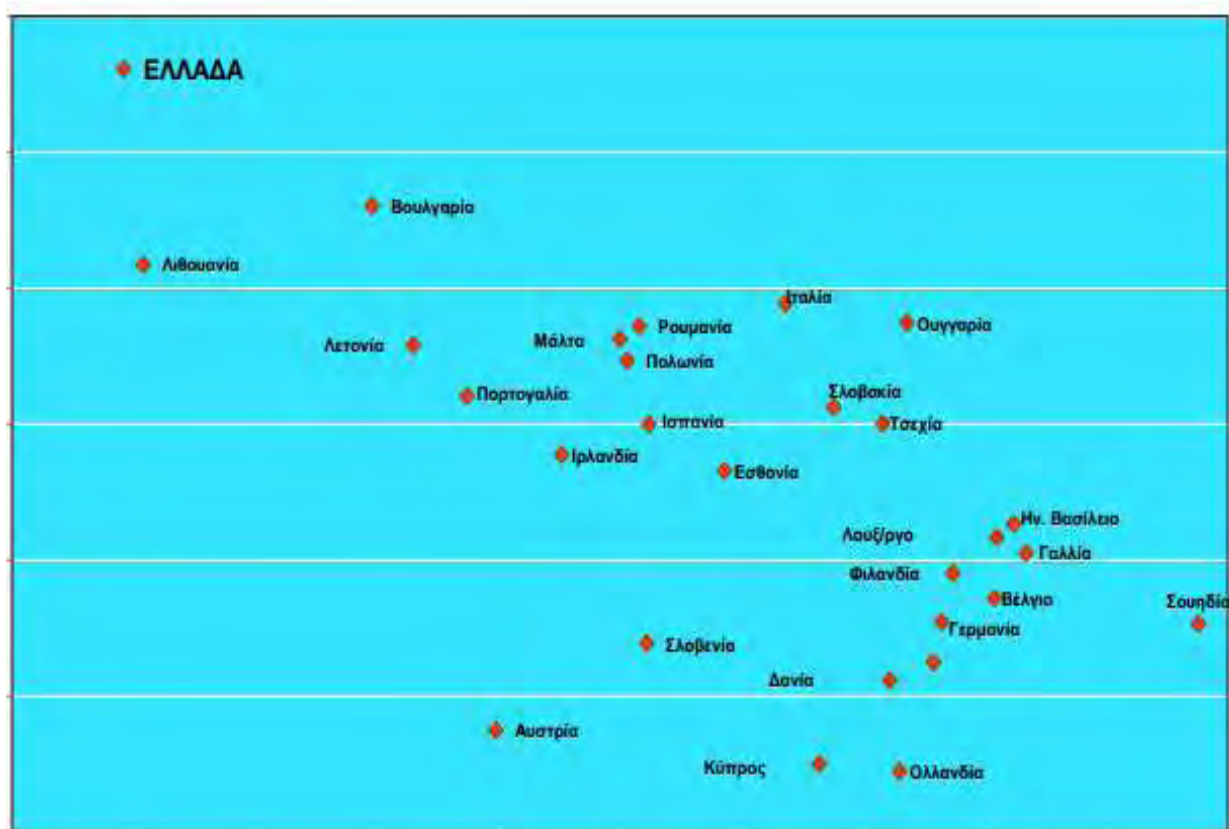
Που αφορούν	2010	2011	2012	2013-Οκτ
Εισόδημα	73	145	129	151
ΚΦΑΣ-ΚΒΣ	41	37	41	97
ΦΠΑ	41	74	44	102
Λοιποί φόροι	90	175	256	272
Φορολογία κεφαλαίου	32	26	43	73
Σύνολο	277	457	513	695

Πίνακας 5: Εγκύκλιοι Υπουργείου Οικονομικών

Πηγή: ΚΦΑΣ- ΚΒΣ

Γίνεται αντιληπτό ότι, η αυξανόμενη έκδοση εγκυκλίων κάνει το φορολογικό σύστημα πολύπλοκο και αδιαφανές, ώστε τόσο το κόστος διαχείρισής του όσο και το κόστος συμμόρφωσης πολιτών και επιχειρήσεων να αυξάνει αλματωδώς. Τα στοιχεία αυτά φαίνεται να επιβεβαιώνουν την κοινή αίσθηση που επικρατεί, ότι η αδιαφάνεια του φορολογικού συστήματος αυξάνεται και οι δυνατότητες φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής δεν μειώνονται. Με δεδομένη την πολυνομία, την πολυπλοκότητα και αδιαφάνεια είναι φυσικό να ανακύπτουν αμφισβητήσεις για τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων (F & A,2002).

Η ουσιαστική απουσία εξωδικαστικού μηχανισμού επίλυσης φορολογικών διαφορών οδηγεί πολλούς φορολογούμενους στα δικαστήρια, στα οποία οι καθυστερήσεις στην έκδοση αποφάσεων ξεπερνούν πολλές φορές τα πέντε χρόνια. Η απουσία αποτελεσματικού μηχανισμού επιβολής ποινών έχει διαβρώσει στην εμπιστοσύνη στους κρατικούς θεσμούς και τη δικαιοσύνη και εκτρέφει τη διαφθορά.



Χάρτης 2: Παραοικονομία & Προσδοκία τιμωρίας

Πηγή: Word Competitiveness Report

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ

Η φορολογική εναρμόνιση αφορά στο συντονισμό των φορολογικών συστημάτων των ευρωπαϊκών χωρών, έτσι ώστε να μην υπάρχουν αλλαγές ανταγωνιστικού χαρακτήρα των εθνικών φορολογικών συστημάτων που θα μπορούσαν να έχουν αρνητικό χαρακτήρα εις βάρος της εσωτερικής αγοράς. Η επίτευξη ουσιαστικής φορολογικής εναρμόνισης μεταξύ 27 χωρών αποτελεί δύσκολη διαδικασία από την στιγμή που τα κράτη μέλη έχουν στην δικαιοδοσία τους τις περισσότερες αρμοδιότητες στην διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος της χώρας του. Ωστόσο, έχει επιτευχθεί ένας ελάχιστος βαθμός εναρμόνισης. Αυτό επιτεύχθηκε με τις κοινές ζώνες συντελεστών του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), με τις οποίες επιβάλλεται ελάχιστος συντελεστής ΦΠΑ 15% σε όλα τα προϊόντα (Σούνα, 2005).

Έντονη ανησυχία υπάρχει γύρω από τον περιορισμό των επιζήμιων συνεπειών του φορολογικού ανταγωνισμού. Οι φορολογικές αποκλίσεις μέσα στα πλαίσια της Ένωσης έχουν αυξηθεί τα τελευταία χρόνια σημαντικά. Η εισαγωγή του ενιαίου νομίσματος σε όλες τις χώρες κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατέστησε αναγκαίο τον καθορισμό κοινών συντελεστών ΦΠΑ και κανόνων για τη φορολόγηση των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Mendoza and Tesar, 2003). Η φορολογική ενοποίηση δεν μπορεί να γίνει άμεσα αλλά σε στάδια και να γίνεται παράλληλα με τη σύγκλιση των εθνικών οικονομιών. Η δημιουργία ενός ενιαίου φορολογικού πλαισίου στην Ευρωπαϊκή Ένωση είναι ένας πολύ δύσκολος στόχος. Με τον όρο ενοποίηση εννοείται η εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών και όχι η δημιουργία ενός ομοσπονδιακού φορολογικού συστήματος. Αυτό επιτεύχθηκε κατά μεγάλο ποσοστό με την υιοθέτηση του συστήματος του ΦΠΑ απ' όλα τα αρχικά κράτη μέλη, στις αρχές της δεκαετίας του '70, και από τα νέα κράτη μέλη λίγο μετά την ένταξή τους (Ricardo, 2002). Με σκοπό την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς απαραίτητη προϋπόθεση ήταν η κατάργηση των φορολογικών συνόρων (Mendoza and Tesar, 2003). Επομένως τα κράτη μέλη αποφάσισαν να εναρμονίσουν τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Στο τέλος της δεκαετίας του '80 έγινε μια προσπάθεια σύγκλισης των συντελεστών του ΦΠΑ, των ειδικών φόρων κατανάλωσης και εναρμόνισης των άμεσων φόρων επί των εταιρειών και της αποταμίευσης, έτσι ώστε η ανάπτυξη των εταιρειών και οι

κινήσεις των κεφαλαίων να μην επηρεάζονται από τις φορολογικές συνθήκες (Kneller et al, 1999). Στόχος της Συνθήκης της ΕΟΚ ήταν αρχικά η εγκαθίδρυση του κανόνα της φορολογικής ουδετερότητας στις ενδοκοινοτικές σχέσεις, δηλαδή η ίση φορολογική μεταχείριση της εσωτερικής παραγωγής και των εισαγωγών των προερχομένων από εταιρικές χώρες (Ricardo, 2002). Οι σωρευτικοί φόροι επί του κύκλου εργασιών, οι οποίοι δεν εξασφάλιζαν τη φορολογική ουδετερότητα, αντικαταστάθηκαν από ένα σύγχρονο φόρο επί του κύκλου εργασιών, τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), και οι δομές αυτού του φόρου εναρμονίστηκαν σε όλα τα κράτη μέλη, παλαιά και νέα. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εξασφαλίστηκε έτσι, αλλά με τίμημα τη διατήρηση των φορολογικών συνόρων, τα οποία χρειαζόνταν για την είσπραξη του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης στις χώρες προορισμού των εμπορευμάτων (Egger, 2012).

Τα ευρωπαϊκά συστήματα πληροφοριών, οι κοινές δράσεις για υπαλλήλους φορολογικών αρχών και οι κοινές πρωτοβουλίες επιμόρφωσης θα συμβάλουν στην υλοποίηση της στρατηγικής «Ευρώπη 2020» για έξυπνη, βιώσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη ενισχύοντας τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Στόχος είναι να παρέχουν ένα πλαίσιο για τη στήριξη δραστηριοτήτων ενίσχυσης των διοικητικών ικανοτήτων των φορολογικών αρχών και προωθώντας την τεχνική πρόοδο και την καινοτομία. Ειδικότερα, το πρόγραμμα Fiscalis 2020 αναμένεται να ενισχύσει τη λειτουργία των φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική αγορά και να συμβάλλει στη σταδιακή εξάλειψη των υφιστάμενων εμποδίων και στρεβλώσεων εντός της εσωτερικής αγοράς. Η εναρμόνιση των συντελεστών του ΦΠΑ καθώς και των διαρθρώσεων και των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης, που έγινε το 1992, σήμαινε μεγάλες αναδιατάξεις επέφερε μεγάλες αλλαγές στα φορολογικά έσοδα των κρατών μελών, τα οποία βασίζονται κατά μεγάλο μέρος στους έμμεσους φόρους (Peroti, 1999). Αυτό το γεγονός τείνει να υποδείξει ότι η διαδικασία ολοκλήρωσης και ενοποίησης όλων των εθνών έχει σημαντικά αποτελέσματα όταν τα κράτη αποφασίσουν να βάλουν στην άκρη τα εθνικά του συμφέροντα. Η εναρμόνιση των εμμέσων φόρων είναι πολύ σημαντική, όχι μόνον για την καλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς, αλλά επίσης για τη σύγκλιση των οικονομικών συνθηκών των κρατών μελών. Τα νέα καθεστώτα του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να αγοράζουν, να πωλούν, να επενδύουν σε όλα τα κράτη μέλη χωρίς να υπόκεινται σε ελέγχους και διατυπώσεις που ίσχυαν μέχρι εκείνη την στιγμή για να περάσει κάποιος τα σύνορα. Οι πολίτες έχουν την δυνατότητα να αγοράζουν ότι θέλουν, όπου θέλουν μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση και να μεταφέρουν στη χώρα τους τα αγαθά χωρίς να υπόκεινται σε φορολογία ή

ελέγχους στα σύνορα. Τα διευρωπαϊκά αυτοματοποιημένα δίκτυα εξασφαλίζουν τη φορολόγηση των αγαθών και των υπηρεσιών σε όλα τα κράτη μέλη σύμφωνα με την ευρωπαϊκή φορολογική νομοθεσία. Σκοπός του απλουστευμένου ΦΠΑ για όλες τις επιχειρήσεις είναι απαραίτητο ούτως ώστε να βελτιωθεί η ανταγωνιστικότητα των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων με μια γενική μείωση του κόστους των συναλλαγών, να πατάξει την κυλιόμενη απάτη, δηλαδή την κυκλοφορία των αγαθών στο εσωτερικό της Ένωσης χωρίς φορολόγηση από κάποια αρχή., να διευκολύνει την οικειοθελή τήρηση των υποχρεώσεων και να επιτρέπει μεγαλύτερη συγκέντρωση μέσων για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (Makrydakís, et al., 1999). Οι διαφορές στη φορολογία των εταιρειών επηρεάζουν την εγκατάσταση των πολυεθνικών επιχειρήσεων σε άλλα κράτη από αυτά που βρίσκεται η έδρα τους και προκαλούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Η συνύπαρξη πολλών εθνικών φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική αγορά αποτελεί την αιτία διαφόρων φορολογικών εμποδίων στη διασυννοριακή οικονομική δραστηριότητα και αναδιάρθρωση των επιχειρήσεων (Salanie, 2003). Τα εμπόδια αυτά μπορούν να ξεπεραστούν μόνο μέσω ενός συνδυασμού καλά προσδιορισμένων μέτρων. Με αυτόν τον τρόπο οι επιχειρήσεις μπορούν να αντιμετωπίζουν τις επενδύσεις τους στα διάφορα κράτη μέλη σαν επενδύσεις σε μια ενιαία αγορά. Επιπλέον, για να πάψει ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ κρατών μελών να είναι επιζήμιος πρέπει η Ευρωπαϊκή Ένωση να αλλάξει τα μέτρα που επιβάλλει για συνεχώς αυξανόμενη επιβολή φορολογίας στην εργασία για να μπορέσει να ισορροπήσει την απώλεια των φορολογικών εσόδων από το κεφάλαιο και να θέσει έναν κώδικα σωστής φορολογίας των επιχειρήσεων στην ενιαία αγορά. Η εναρμόνιση της φορολογίας των επιχειρήσεων πρέπει να έχει στόχους τη διατήρηση και την ενίσχυση της οικονομικής αποτελεσματικότητας στην εσωτερική αγορά καθώς και τη βελτίωση της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων (Easterly and Rebelo, 1993).

Με την πρόοδο της ONE θα πρέπει να υπάρχει μια διαδικασία συντονισμού των εθνικών φορολογικών πολιτικών που να επιτρέπει τη σταδιακή σύγκλισή τους παράλληλα με τη σύγκλιση των οικονομικών πολιτικών. Αυτός ο συντονισμός δεν είναι αναγκαίο να έχει ως στόχο την ισότητα των φορολογικών συντελεστών αλλά κυρίως την εξάλειψη των στρεβλώσεων στην ενιαία αγορά, την ανάπτυξη φορολογικών δομών ευνοϊκών για την απασχόληση και την αποφυγή απώλειας φορολογικών εσόδων (Lai, 2012). Το πρόβλημα της διαφυγής των κεφαλαίων προς φορολογικούς παραδείσους, το πρόβλημα του ανταγωνισμού για την προσέλκυση κεφαλαίων με παράλληλη επιβάρυνση της εργασίας και άλλα προβλήματα είναι κοινά για τα μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με συλλογικά μέτρα, τα

κράτη μέλη θα μπορούσαν να αντιμετωπίσουν καλύτερα τον διεθνή ανταγωνισμό και να αποτρέψουν τις δυνάμεις της χρηματαγοράς, δηλαδή τους κερδοσκόπους, να τους περιορίζουν αυτήν την κυριαρχία (Wilson, 1999).

Η φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει δυο κύριους στόχους την έμμεση φορολογία ούτως ώστε να εγγυάται τη φορολογική ουδετερότητα μεταξύ των εσωτερικά παραγομένων και των εισαγόμενων αγαθών και υπηρεσιών και να εξασφαλίζει έτσι την ελευθερία κίνησης των αγαθών και την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, προκειμένου να αποφεύγονται οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά και στις κινήσεις κεφαλαίων (Wilson, 1999).

4.2. ΚΡΙΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ

Η γενική διχοτόμηση ανάμεσα στην φορολογική εναρμόνιση και στον φορολογικό ανταγωνισμό δεν πρέπει να συγχυστεί με την προστριβή του «δίκαιου» ή «επιβλαβούς» φορολογικού ανταγωνισμού (Davies and Voget, 2008).

Για να μπορέσουμε να αντιληφθούμε τον «επιβλαβή» φορολογικό ανταγωνισμό, πρέπει να λάβουμε υπόψη και τα αποτελέσματα του φορολογικού ανταγωνισμού από την προοπτική που πρέπει να ισορροπήσει την προμήθεια των δημοσίων αγαθών με τα επίπεδα της φορολόγησης και από την προοπτική του φορολογούμενου, ο οποίος με την σειρά του θα αξιολογήσει το ποσοστό του «κόστους- οφέλους» της φορολογικής του επιβάρυνσης. Η ισορροπία αυτή παύει να ισχύει όταν ο φορολογούμενος σταματά να ενδιαφέρεται για το επίπεδο των δημοσίων αγαθών που προσφέρονται από μια χώρα ή όταν η κυβέρνηση προσφέρει φορολογικά κίνητρα τα οποία δεν επηρεάζουν τον προϋπολογισμό στο σύνολό τους (Davies and Voget, 2008).

Ως αντίθετη έννοια, στην έννοια των «επιβλαβών» φορολογικών πρακτικών, ο «δίκαιος» ανταγωνισμός εμπεριέχει γενικές διαστάσεις του φορολογικού συστήματος, για παράδειγμα μια γενική μείωση φορολογικών δεικτών με μια παράλληλη διεύρυνση της φορολογικής βάσης. Μια αλλαγή στους γενικούς φορολογικούς κανόνες μιας χώρας από την μια πλευρά θα επηρεάσουν ένα μεγάλο μέρος των φορολογούμενων συμπεριλαμβάνοντας όλες τις οικονομικές δραστηριότητες. Αυτού του είδους οι γενικές πολιτικές ασκούν σημαντικούς περιορισμούς στην πολιτική του προϋπολογισμού της κυβέρνησης πιέζοντας την κυβέρνηση να ασκήσει «δημοσιονομική πειθαρχία» (Davies and Voget, 2008).

Οι Ευρωπαϊκή Οργανισμοί και η Κομητεία Δημοσιονομικών Υποθέσεων του OECD προσπάθησαν να εντοπίσουν τα στοιχεία μιας φορολογικής συνταγής, τα οποία μπορούν να αντιμετωπισθούν ως «επιβλαβή» (Davies and Voget, 2008):

- Χαμηλοί ή ανύπαρκτοι φορολογικοί δείκτες
- Συγκεκριμένα φορολογικά κίνητρα για ξένους φορολογούμενους
- Έλλειψη φορολογική διαφάνεια
- Έλλειψη αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών
- Τεχνητή/ Προπαρασκευασμένη φορολογική βάση
- Αποτυχία υιοθέτηση γενικά αποδεκτών μεταβιβαστικών τιμολογιακών αρχών
- Απαλλαγή από πηγές εξωγενούς εισοδήματος
- Διαπραγματευτική φορολογική βάση
- Μυστικές παροχές
- Συνθήκες δικτύου
- Μη πραγματική οικονομική δραστηριότητα

Υπό την αιγίδα του εντεταλμένου Monti της Commission προσεγγίστηκε εκ νέου η φορολογική εναρμόνιση το 1996, λαμβάνοντας υπόψιν για πρώτη φορά τον όρο «φορολογικός ανταγωνισμός». Μέχρι εκείνη την στιγμή ο φορολογικός ανταγωνισμός αντιμετωπιζόταν ως μια ρευστή έννοια . Από την μια πλευρά αποτελούσε ένα όργανο για να βελτιωθεί ο τρόπος με τον οποίο οι κυβερνήσεις κατευθύνουν την φορολογική πολιτική τους και από την άλλη ως μια απειλή για την αμεροληψία και την ουδετερότητα των φορολογικών συστημάτων. Δυο σημαντικά προβλήματα εντοπίστηκαν. Το ένα είναι η διάβρωση των φορολογικών βάσεων και το άλλο είναι οι διαφορές ανάμεσα στην οικονομική δύναμη των παραγωγικών συντελεστών. Το κεφάλαιο είναι πολύ πιο κινητικό από ότι η εργασία επομένως το κεφάλαιο είναι ικανό να κινητοποιήσει κυβερνήσεις να μειώσουν την φορολογική επιβάρυνση του εισοδήματος. Παραλληλα τι 1998 ο OECD δημοσίευσε σε έκθεσή του τον επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό ως ένα αναδυόμενο παγκόσμιο θέμα “Tax competition in Europe” General Report” (Davies and Voget, 2008).

4.3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Σύμφωνα με την έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής η είσοδος των νέων κρατών μελών της ΕΕ. έχει ως αποτέλεσμα για μια βραχυχρόνια περίοδο τη μεγαλύτερη ανομοιογένεια των φορολογικών συστημάτων εντός της ΕΕ. Το κυριότερο χαρακτηριστικό των φορολογικών συστημάτων των νέων κρατών μελών είναι η χαμηλότερη φορολόγηση επιχειρήσεων ως ποσοστό του ΑΕΠ αλλά και ως μερίδιο επί των συνολικών φορολογικών εσόδων. Για τον λόγο αυτό το επίπεδο έμμεσης φορολόγησης, αλλά και οι ασφαλιστικές εισφορές στα νέα κράτη μέλη βρίσκονται σε υψηλά επίπεδα, καθώς καλύπτουν την υστέρηση των φορολογικών εσόδων από την ευνοϊκή φορολόγηση των επιχειρήσεων.

Τα χαρακτηριστικά της παγκοσμιοποίησης γενικότερα συνετέλεσαν στην αύξηση της κινητικότητας της φορολογικής βάσης. Στο άρθρο των Davies and Voget (2008) πραγματοποιείται μια ανάλυση φορολογικού ανταγωνισμού με σκοπό να προσδιορισθεί πώς μια δεδομένη χώρα σταθμίζει τους φόρους άλλων όταν αποφασίζει να επιλέξει την δική της φορολόγηση. Αυτό προσδιορίζει ότι η δυναμικότητα της αγοράς μιας χώρας η οποία περιλαμβάνει την εγχώρια κατανάλωση και τις εξαγωγές, αποτελεί τον κατάλληλο συντελεστή βαρύτητας. Το κύριο συμπέρασμα της έρευνας είναι ότι η ιδιότητα του μέλους στην Ευρωπαϊκή Ένωση προκαλεί αντιδράσεις με αποτέλεσμα τα μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης να απευθύνονται περισσότερο στους φορολογικούς δείκτες των άλλων μελών. Συγκεκριμένα τα αποτελέσματα δείχνουν ότι ενώ τα κράτη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης ανταποκρίνονται επί ίσοις όροις σε όλες τις χώρες ανεξαρτήτως εάν αυτές ανήκουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση ή όχι. Τα μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης κάνουν διακρίσεις ανάμεσα στα μέλη της Ε.Ε. και στις χώρες που δεν ανήκουν στην Ε.Ε. με μια μεγαλύτερη αντίδραση λόγω των φόρων και των άλλων μελών.

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω τα νέα κράτη μέλη της Ε.Ε. έχουν ειδική μεταχείριση, αφού η φορολόγηση των επιχειρήσεων είναι χαμηλότερη. Για να μπορέσουν τα παλαιότερα μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης να ανταγωνιστούν το συγκριτικό πλεονέκτημα των χωρών που εισέρχονται στην Ε.Ε. προβαίνουν σε σημαντικές μεταρρυθμίσεις οι οποίες συνίστανται στη μείωση των φορολογικών συντελεστών με τις οποίες επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις καθώς και στη διεύρυνση της φορολογικής βάσης και αυτό με την σειρά του οδηγεί στην αύξηση των φορολογικών εσόδων με στόχο τη δημοσιονομική σταθερότητα με στόχο την ενίσχυση της διαδικασίας εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων.

Άρα σύμφωνα με τους Davies and Voget (2008), η διερεύνηση της Ε.Ε. μας αποδεικνύει ότι είναι πολύ πιθανό να οδηγεί σε επιθετικής μορφής φορολογικό ανταγωνισμό. Ενώ η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, μέσα από την προαναφερόμενη έκθεση, υποστηρίζει ότι δεν τίθεται θέμα φορολογικού ανταγωνισμού καθώς η μείωση των φορολογικών εσόδων από τις επιχειρήσεις στην περίπτωση των νέων κρατών μελών δεν οφείλεται στη μείωση των φορολογικών συντελεστών με τους οποίους επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις. Είναι αποτέλεσμα των οικονομικών διακυμάνσεων που αυτές οι χώρες αντιμετώπισαν μετά τα μέσα του '90.

Το άρθρο των Halkos and Kyriazis (2006) εξετάζει το πόσο επιβλαβής είναι ο φορολογικός ανταγωνισμός, εστιάζοντας κυρίως σε θέματα όπως είναι η ευημερία, η ανάπτυξη, η εναρμόνιση και η ατομική ελευθερία. Στο άρθρο αυτό εξετάζεται το κριτήριο της Βέλτιστης Φορολογικής Περιοχής και κατά πόσο είναι πιθανή και δυνατή η φορολογική εναρμόνιση. Ο υπαινιγμός του άρθρου αφήνει να εννοηθεί ότι δεν αναμένεται οι άμεσοι φόροι να εναρμονισθούν στην Ευρωπαϊκή Ένωση στο άμεσο μέλλον και εάν συμβεί αυτό η εναρμόνιση των φόρων των επιχειρήσεων θα γίνει σε χαμηλά επίπεδα. Οι Halkos and Kyriazis (2006) θεωρούν ότι η εναρμόνιση των φόρων είναι το αμέσως πιο σημαντικό θέμα έπειτα από την επίτευξη της EMU των 12 μελών το 2002. Η εναρμόνιση των φόρων είναι απαραίτητη στην Ευρωπαϊκή Νομισματική Ένωση, από την στιγμή που τα κράτη μέλη έχασαν την νομισματική τους πολιτική μετά την εισαγωγή τους στο ευρώ στην EMU το 2002. Επομένως οποιαδήποτε υιοθέτηση οικονομικής πολιτικής ενός κράτους μέλους της EMU μπορεί να επιτευχθεί μόνο μέσω της δημοσιονομικής πολιτικής, την φορολογία και την εισοδηματική πολιτική. Ο φορολογικός ανταγωνισμός από την άλλη πλευρά αποτελεί έναν περιορισμό ο οποίος περιορίζει την δικαστική ανεξαρτησία που τα κράτη μέλη επιβάλλουν σε πολλά πεδία της φορολόγησης όπως παραδείγματος χάριν φόρους στα εισοδήματα, τα κέρδη και τις καταθέσεις.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός αποτελεί ένα σημαντικό θέμα λόγω του γεγονότος ότι ο φόρος επί του ΑΕΠ στην Ευρωπαϊκή Ένωση είναι πολύ υψηλός βάση των διεθνών στάνταρ. Παρομοίως οι αποτελεσματικοί φόροι στην εργασία και την κατανάλωση είναι πολύ υψηλότερα στην Ευρωπαϊκή Ένωση απ' ότι στις περισσότερες χώρες της OECD. Αυτό δίνει το κίνητρο σε παραγωγούς και καταναλωτές να βρουν νόμιμους και μη τρόπους να το αποφύγουν αυξάνοντας έτσι τις κεφαλαιακές εκροές από κάποιες χώρες. Το 1990 αντιλαμβανόμενες τα αντίστροφα αποτελέσματα της υψηλής φορολόγησης, οι περισσότερες Ευρωπαϊκές χώρες άρχισαν να μειώνουν την φορολογία τους εισάγοντας ένα νέο γύρο φορολογικού ανταγωνισμού, ο οποίος ακόμα να συνεχίζεται. Αυτό με την σειρά του έφερε

μια πτώση στους φόρους εργασίας και εισοδήματος με σκοπό να προσελκύσουν ξένα κεφάλαια και να κρατήσουν τα εγχώρια λόγω της υψηλότερης κινητικότητας κεφαλαίου. Λόγο των νέων τεχνολογιών, που διευκολύνουν την λειτουργία του ηλεκτρονικού εμπορίου, ο φορολογικός ανταγωνισμός αυξάνεται. Για τον λόγο αυτό η τοποθέτηση του management και οι υπηρεσίες δεν είναι τόσο σημαντικές καθώς αυξάνεται η κινητικότητα όχι μόνο των καταθέσεων αλλά και των φόρων εισοδήματος των επιχειρήσεων. Η φορολογική εναρμόνιση στην Ευρωπαϊκή Ένωση έχει αποτύχει λόγω των διαμαχών και ακόμη λόγω του γεγονότος ότι το επίπεδο του Συμβουλίου χρειάζεται ομοφωνία (Halkos and Kyriazis, 2006).

Στην συνέχεια μελετάται εάν ο φορολογικός ανταγωνισμός οδηγεί σε χαμηλότερους φόρους στο κινητό κεφάλαιο, μειώνοντας το φορολογικό εισόδημα και την ευημερία. Μια μείωση των φόρων με αναδιανομή ανάμεσα στο διαθέσιμο και το φορολογούμενο εισόδημα μπορεί να αυξήσει την ευημερία του καταναλωτή και την συνολική ευημερία της χώρας. Επίσης για να μπορέσουμε να γνωρίσουμε το βέλτιστο επίπεδο παροχής δημοσίων αγαθών πρέπει να υποθέσουμε ότι οι κυβερνήσεις είναι αποτελεσματικές, καλοπροαίρετες και να γνωρίζουν τις προτιμήσεις όλων των πολιτών τους.

Ακόμη ένα σημαντικό ερώτημα είναι αυτό το οποίο αναφέρεται στην Ευρωπαϊκή Ενοποίηση και ταυτόχρονα στην διατήρηση της εθνικής αυτονομίας. Το σημείο στο οποίο επικεντρώνονται οι Halkos and Kyriazis (2006) είναι ότι ενώ ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να αποβεί επιβλαβής για κάποιες κυβερνήσεις και κράτη και για κάποια άλλα μπορεί να αποβεί επωφελής. Κάποια κράτη κερδίζουν από τα αυξημένα εισοδήματα που προέρχονται από τους μη εγκατεστημένους στην χώρα, τα οποία συντελούν σε υψηλότερα επίπεδα ανάπτυξης και ευημερίας. Από την στιγμή που οι ψηφοφόροι ενός κράτους εκλέγουν τις κυβερνήσεις τους και αυτές εκλέγονται από τους ψηφοφόρους του έθνους και όχι της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι ψηφοφόροι θα πρέπει να ψηφίσουν ένα κόμμα με βάση φορολογικά μέτρα τα οποία θα απευθύνονται στο κοινό καλό της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή με βάση φορολογικά μέτρα τα οποία θα έχουν ως αποτέλεσμα το εθνικό έλλειμμα ή κόστος. Αυτό αποτελεί μια περίπτωση «πολιτικής εξωτερικότητας» φορολογικού ανταγωνισμού, με την προϋπόθεση ότι η πολιτική και δημοσιονομική αυτονομία διατηρείται. Τέλος στην ερώτηση εάν ο ανταγωνισμός οδηγεί σε μικρή φορολόγηση, είναι ένα ερώτημα το οποίο δεν έχει σαφή απάντηση (Halkos and Kyriazis, 2006).

Ο ισχυρισμός ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι επιβλαβής εξετάζεται παρακάτω. Σε ανοικτές και αποτελεσματικές αγορές, οι διεθνείς επενδυτές είναι ικανοί να μετατοπίζουν την

φορολογία σε ακίνητους παράγοντες, αυξάνοντας με αυτόν τον τρόπο την αναποτελεσματικότητα, την φορολογική επιβάρυνση της εργασίας και την ανεργία. Οι θεωρητικές και εμπειρικές μελέτες απέδειξαν ότι τα αποτελέσματα στην ανεργία είναι μη βάσιμα (Halkos and Kyriazis, 2006). Τα οικονομικά της εργασίας στην Ευρώπη είναι περίπλοκα. Αρχικά εάν ο φορολογικός ανταγωνισμός οδηγεί σε ένα μικρότερο δημόσιο τομέα και σε έναν μεγαλύτερο ιδιωτικό τομέα, τότε αυτό μπορεί να οδηγήσει σε υψηλότερα επίπεδα εργασίας. Δεύτερον εάν κάποιες χώρες κερδίζουν από τον φορολογικό ανταγωνισμό προσελκύοντας με αυτόν τον τρόπο περισσότερο κεφάλαιο και έσοδα ή την εργασία, ή σε άτομα που κάνουν ταυτόχρονα το ίδιο, τότε το ερώτημα περί κοστών και ωφελειών γίνεται θαμπό. Το ίδιο άτομο θα μπορούσε να χάσει κάτι από την αναδιανεμητική διαδικασία λόγω της διάβρωσης της φορολογικής βάσης, αλλά παράλληλα μπορεί να κερδίσει ως επενδυτή σε μια χώρα με χαμηλότερη κεφαλαιακή φορολόγηση.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός δεν επιτρέπει την φορολογική εναρμόνιση μέσα στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η εναρμόνιση θα έπρεπε να επιτύχει κεφαλαιακή εξαγωγική και εισαγωγική ουδετερότητα. Η εναρμόνιση δεν αφορά μόνο τους φορολογικούς δείκτες αλλά γενικότερα με το φορολογικό σύστημα. Τα φορολογικά συστήματα αποτελούν μια εναλλακτική του ρυθμιστικού ανταγωνισμού. Οι μελέτες δείχνουν ότι τα αποτελέσματα εξαρτώνται από το αμάλγμα των πολιτικών ιδεών και των συμφερόντων που διαφέρουν ευρέως. Το κύριο σημείο του φορολογικού ανταγωνισμού εδώ είναι ότι μπορεί με αυτόν τον τρόπο να οδηγήσει στην υιοθέτηση από την κυβέρνηση συνετών και λιγότερο αποτελεσματικών πολιτικών πίεσης. Ο φορολογικός ανταγωνισμός αυξάνει την προσωπική ελευθερία των ατόμων δίνοντάς του περισσότερα στοιχεία ελευθερίας, καθώς η επιλογή αποτελεί ένα από τα κύρια στοιχεία ελευθερίας, καθώς η επιλογή αποτελεί ένα από τα κύρια στοιχεία της ελευθερίας (Halkos and Kyriazis, 2006).

4.4. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ

Η μείωση των συντελεστών φορολογίας των επιχειρήσεων λειτουργεί προς την κατεύθυνση της προσέλκυσης επενδυτικών κεφαλαίων καθώς μειώνει το ποσοστό των φορολογικών εσόδων ως προς το σύνολο των κρατικών εσόδων και με αυτό τον τρόπο θέτει περιορισμούς και σοβαρά εμπόδια στην άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής. Ο φορολογικός ανταγωνισμός, μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι ένα φαινόμενο που έχει κυρίως τις ρίζες του στην παγκοσμιοποίηση της οικονομικής δραστηριότητας. Τα κράτη προσπαθούν να προσελκύσουν επενδύσεις, ειδικά ξένες, προσφέροντας ένα ελκυστικό φορολογικό περιβάλλον συνήθως με μείωση του συντελεστή φορολόγησης των κερδών. Βλέπουμε λοιπόν ότι ο κύριος στόχος είναι η αύξηση του ΑΕΠ και η αύξηση των φορολογικών εσόδων μέσω της διεύρυνσης της φορολογικής βάσης δηλαδή σε κάθε περίπτωση η συνεχής βελτίωση των δημοσιονομικών μεγεθών (Davies and Voget, 2008).

Η προσωρινή μείωση των συντελεστών φορολογίας στα επίπεδα άλλων κρατών μελών με χαμηλούς συντελεστές, ειδικά σε περιόδους κρίσης σαν και αυτή που διανύουμε, είναι απαραίτητη κίνηση για την έξοδο από την ύφεση διότι το φορολογικό σύστημα θα καταστεί ανταγωνιστικό αποτρέποντας τη φυγή επιχειρήσεων και την περαιτέρω προσέλκυση επενδύσεων. Η χώρα μας ως μικρή οικονομία βρίσκεται αντιμέτωπη σε έντονο βαθμό, σε σχέση με ισχυρότερες οικονομικά χώρες και έχει έντονο φορολογικό ανταγωνισμό ειδικά από κράτη όπως η Κύπρος, η Βουλγαρία και η Ρουμανία. Από την άλλη πλευρά η απότομη μείωση των συντελεστών φορολογίας των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, ενώ φαίνεται ότι λειτουργεί προς την κατεύθυνση της προσέλκυσης επενδυτικών κεφαλαίων ουσιαστικά μειώνει το ποσοστό των φορολογικών εσόδων ως προς το σύνολο των κρατικών εσόδων κατά συνέπεια δημιουργεί σοβαρά εμπόδια στην άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής, με αποτέλεσμα οι κυβερνήσεις να προσπαθούν να αναπληρώσουν τα έσοδα αυτά μέσω της αύξησης των έμμεσων φόρων είτε μέσω της μείωσης ή κατάργησης των φοροαπαλλαγών κοινωνικού χαρακτήρα, πλήττοντας στην ουσία τα χαμηλά και μεσαία εισοδήματα. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι στη χώρας μας το 1996 με συντελεστή φορολογίας 35% τα έσοδα από φορολογία επιχειρήσεων ως ποσοστό του ΑΕΠ ήταν 1,8% και ως ποσοστό των συνολικών φορολογικών εσόδων από τη φορολογία ήταν 5%, το 2000 με συντελεστή φορολογίας 40% ήταν 4,1% και 12,1% αντίστοιχα, το 2004 με συντελεστή φορολογίας 35% ήταν 3% και 9,6% αντίστοιχα και το 2008 με συντελεστή 25% ήταν 2,5% και 7,5% αντίστοιχα (Hansson and Olofsdotter, 2012).

Επομένως το να συμμετάσχει μια χώρα στον φορολογικό ανταγωνισμό, όταν τα επίπεδα της φορολόγησης των επιχειρήσεων κυμαίνονται στο μέσο όρο των 27 κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης υπάρχει περίπτωση να δημιουργήσει δημοσιονομικά προβλήματα. Επομένως ο σχεδιασμός και η άσκηση της φορολογικής πολιτικής πρέπει να λαμβάνει υπόψη όλους τους παράγοντες εκείνους που θα αποτρέψουν αυτό το ενδεχόμενο (Hansson and Olofsdotter, 2012).

Αυτό που προέχει σήμερα είναι να υιοθετηθεί μία σταθερή αναπτυξιακή φορολογική πολιτική η οποία θα έχει μακροπρόθεσμο ορίζοντα, μίας πολιτική η οποία δεν θα δημιουργεί αδικίες και στρεβλώσεις με κύριο στόχο την ανόρθωση της οικονομίας συνεπώς και την εξασφάλιση των απαραίτητων για τη λειτουργία του κράτους και την άσκηση κοινωνικής πολιτικής φορολογικών εσόδων. Η προσέλκυση επενδύσεων και επίτευξη θετικών δεικτών οικονομικής ανάπτυξης μόνο μέσω της μείωσης των φορολογικών συντελεστών επηρεάζει αρνητικά την επιχειρούμενη δημοσιονομική εξυγίανση η οποία πρέπει να προχωρήσει για να μην καταστούν οι συνέπειες ανυπολόγιστες.

4.5. ΒΕΛΤΙΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΖΩΝΗ

Σύμφωνα με τους Halkos and Kyriazis (2006) προτείνονται κάποια νέα γενικά κριτήρια για να αξιολογηθούν τα πλεονεκτήματα, τα μειονεκτήματα και η πραγματοποίηση της άμεσης φορολογικής εναρμόνισης στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Προτείνεται μια Βέλτιστη Φορολογική Ζώνη, στην οποία πρέπει να πληρούνται τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- Παρόμοιες οικονομικές δομές των χωρών. Με τον όρο «παρόμοια» εννοούμε χαρακτηριστικά όπως για παράδειγμα η διασπορά του ΑΕΠ, το κατά κεφαλήν ΑΕΠ κτλ. Για παράδειγμα δυο χώρες όπως είναι η Γαλλία και η Γερμανία, με ισάξιο κατά κεφαλήν ΑΕΠ και παρόμοιες οικονομικές δομές όσον αφορά την συνεισφορά των υπηρεσιών, της βιομηχανίας και της γεωργίας στο ΑΕΠ.
- Παρόμοια φορολογική κουλτούρα. Τα έθιμα και οι νόρμες αλλάζουν με πολύ αργούς ρυθμούς, αποτελώντας παράλληλα ένα από τα πιο σημαντικά στοιχεία της ανάπτυξης (Kyriazis and Zouboulakis, 2005). Η φορολογική κουλτούρα υποδεικνύει την συμπεριφορά των πολιτών έναντι στην δημοσιονομική διακυβέρνηση.
- Φορολογική στάση. Σε αυτό το σημείο σκιαγραφείται το παρελθόν και αποτελεί ταυτόχρονα και ένα μονοπάτι εξάρτησης. Η σημερινή δημοσιονομική πολιτική χαρακτηρίζεται από περιορισμούς παρελθοντικών αποφάσεων, οι οποίες εμφανίζονται κυρίως στο δημόσιο χρέος και στον ελλειμματικό προϋπολογισμό
- Αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης, η οποία συνδυάζει δυο στοιχεία. Πρώτον την συλλογή φορολογικών κοστών, την διαφθορά της διοίκησης, τα οποία σε γενικές γραμμές θα μπορούσαμε να τα αποκαλέσουμε «ποιότητα της δημοσιονομικής διοίκησης» και δεύτερον την αποτελεσματικότητα της δημοσιονομικής πολιτικής, δηλαδή ο βαθμός στον οποίο επιτυγχάνονται οι στόχοι της πολιτικής.

Εμφανώς οι χώρες των οποίων οι κυβερνήσεις παρουσιάζουν τον ίδιο βαθμό ποιότητας και αποτελεσματικότητας μπορούν να αποτελέσουν τμήμα ενός ΟΤΑ, ενώ δεν μπορούν αυτές που έχουν μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ τους.

Οι Halkos and Kyriazis (2006) σε όλα τα παραπάνω προτείνουν την ανάγκη για την εισαγωγή κοινών μέτρων και δεικτών υπολογισμού του δημοσιονομικού κόστους στα μέλη της για να μπορέσει να απαντηθεί το ερώτημα «τι ποσοστό επί των φορολογικών εσόδων εκμεταλλεύεται από την διοίκηση και τι ποσοστό χρησιμοποιείται για περαιτέρω στόχους πολιτικής. Εμφανώς οι χώρες οι οποίες παρουσιάζουν σύγκλιση στην ποιότητα και στην

αποτελεσματικότητα μπορούν να αποτελέσουν τμήμα ενός ΟΤΑ, ενώ αυτές οι οποίες παρουσιάζουν απόκλιση σε αυτά τα δυο χαρακτηριστικά. Εάν η Ευρωπαϊκή Ένωση ή κάποια από τα μέλη της ικανοποιούν τα κριτήρια της ΟΤΑ, τότε είναι ικανοί να εναρμονίσουν τους φορολογικούς τους συντελεστές και τα φορολογικά τους συστήματα. Σε αυτή την περίπτωση η φορολογική εναρμόνιση είναι λιγότερο απαραίτητη και μπορεί να δρομολογηθεί χωρίς την ανάγκη να πάρει διοικητικές αποφάσεις κεντρικά. Από την άλλη πλευρά εάν η Ευρωπαϊκή Ένωση δεν διαμορφώνει έναν ΟΤΑ τότε η εναρμόνιση μπορεί να είναι πιο επιτακτική για τα Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης που ανήκουν στους χαμένους του φορολογικού ανταγωνισμού αλλά αυτό είναι δύσκολο να γίνει λόγω των παρουσών συνθηκών. Στην παρούσα κατάσταση μέλη της Ε.Ε. δεν αποτελούν ΟΤΑ. Λαμβάνοντας υπόψιν κάποιες πολιτικές διαμορφώνεται μια φορολογική εναρμόνιση μικρής κλίμακας, όπου συμπεριλαμβάνονται τα μέλη που είναι ικανά να συμμετάσχουν.

4.6. ΜΕΤΡΑ ΚΑΤΑ ΤΟΥ ΜΗ ΔΙΚΑΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ

Για χώρες οι οποίες αντιμετωπίζουν μη δίκαιο φορολογικό ανταγωνισμό προτείνονται δυο πιθανές αντιδράσεις. Στην πρώτη περίπτωση το κράτος θα εισάγει αντίστοιχα φορολογικά κίνητρα στο εγχώριο φορολογικό σύστημα με στόχο να αποτρέψουν τους εγχώριους φορολογούμενους από το να μετακινήσουν την φορολογική τους βάση σε άλλους δικαιούχους. Φορολογικά κίνητρα στις επιχειρήσεις για την ενίσχυση της κεφαλαιακής τους επάρκειας, την τόνωση της αγοράς, τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας, αλλά και για την προσέλκυση επενδύσεων που είναι πλέον το μεγάλο ζητούμενο για την ανόρθωση της οικονομίας (Davies and Voget, 2008).

Ένας ακόμη τρόπος για να υπερασπιστεί η εγχώρια φορολογική βάση την αμεροληψία και την διαφάνεια της φορολόγησης είναι η εφαρμογή των «αντίθετων μέτρων» τα οποία θα αποδυναμώσουν τα πλεονεκτήματα των υπολοίπων φορολογικών καθεστώτων (Τσιαμπαρλή, 2014). Αυτά τα μέτρα αποτελούν την εφαρμογή μέτρων ή ποινών ενάντια στις φορολογικές παραβάσεις. Στόχος του ποινολογίου είναι τα πρόστιμα να είναι ρεαλιστικά και να έχουν εισπρακτικό αποτέλεσμα, δεδομένου ότι μέχρι τώρα ουσιαστικά αποτελούν γράμμα κενό περιεχομένου, αφού, αν και επιβάλλονται αυστηρά και υπέρογκα πρόστιμα (Davies and Voget, 2008).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στόχος της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να ασκήσει μια κριτική στο ερώτημα εάν είναι εφικτή η φορολογική εναρμόνιση μέσω της μείωσης του φορολογικού ανταγωνισμού. Για τον λόγο αυτό γίνεται μια ανάλυση του όρου φορολογικός ανταγωνισμός, φορολογικών συντελεστών, της διάκρισης των φόρων και της υφιστάμενης κατάστασης των φορολογικών μέσων όρων της Ελλάδος συγκριτικά με τους μέσους όρους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Για να μπορέσουμε να κάνουμε ευδιάκριτη την διαφορά της διχοτόμησης ανάμεσα στον φορολογικό ανταγωνισμό και την φορολογική εναρμόνιση, πρέπει αρχικά να κάνουμε σαφή τον διαχωρισμό ανάμεσα στον «δίκαιο» και τον «επιβλαβή» φορολογικό ανταγωνισμό. Ο φορολογικός ανταγωνισμός που χαρακτηρίζεται ως δίκαιος απευθύνεται σε ένα σύστημα φορολόγησης όπου τα έσοδα μέσω των φόρων απορροφώνται με τέτοιο τρόπο ούτως ώστε να αυξηθεί η αποτελεσματικότητα του γενικότερου φορολογικού συστήματος και να παρατηρηθεί η αύξηση της ευημερίας των πολιτών, αντίθετα με τον «επιβλαβή» φορολογικό ανταγωνισμό.

Έπειτα από την επίτευξη της οικονομικής και νομισματικής ΕΕ και της ενιαίας αγοράς, χωρίς περιορισμούς στην διακίνηση προϊόντων στα σύνορα, ο επόμενος στόχος της ΕΕ είναι να δημιουργήσει ένα ενιαίο ή κατά ένα μεγάλο ποσοστό ένα αρμονικό σύστημα φορολόγησης για όλα τα κράτη μέλη. Η μείωση των φορολογικών συντελεστών και η εξισορρόπηση αυτών μέσα στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι ένα έργο που είναι δύσκολο καθώς μέσα στα πλαίσια της ΕΕ υπάρχουν κάποιοι γενικοί κανόνες φορολόγησης τους οποίους τα κράτη μέλη οφείλουν να σεβαστούν και να ακολουθήσουν, αλλά το φορολογικό σύστημα της κάθε χώρας διαμορφώνεται από τις κυβερνήσεις του κάθε κράτους μέλους. Επομένως σε γενικές γραμμές ο φορολογικός ανταγωνισμός επαφίεται στην κυβέρνηση του κάθε κράτους. Οι κυριότερες προσπάθειες που έχουν γίνει από την ΕΕ αφορούν στους τομείς του φόρου εταιρειών, του ΦΠΑ, των ειδικών φόρων κατανάλωσης και της φορολόγησης των αυτοκινήτων. Προφανώς ένα ενιαίο φορολογικό σύστημα είναι πολύ δύσκολο να επιτευχθεί, αλλά απώτερος σκοπός είναι η δημιουργία ενός ενιαίου νομικού πλαισίου ενιαίας φορολόγησης.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός, μέσω της μείωσης των φορολογικών συντελεστών, είναι μια στρατηγική η οποία ακολουθείται κατά κόρον από όλα τα κράτη μέλη καθώς με αυτόν τον τρόπο το εκάστοτε κράτος καταφέρνει να προσελκύσει περισσότερα κεφάλαια επενδυτικά

στην χώρα του και επίσης να διατηρήσει τα ήδη υπάρχοντα κεφάλαια (Tanzi and Bovenberg, 1990). Επομένως με αυτόν τον τρόπο αυξάνονται οι επενδύσεις στο κράτος και η αγορά γίνεται πιο ελκυστική, δημιουργούνται νέες θέσεις εργασίας. Από την άλλη πλευρά όμως τα έσοδα της χώρας από τους φόρους μειώνονται εμφανέστατα με αποτέλεσμα για να μπορέσει το κράτος να συσσωρεύσει έσοδα και πόρους και να μπορέσει να ανταπεξέλθει στις κοινωνικές του υποχρεώσεις, όπως είναι το κράτος πρόνοιας των ανέργων, η ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, οι συντάξεις και άλλα οι φόροι να μετακυλύονται μέσω άλλων φόρων στους πολίτες και πλήττουν κυρίως τις μεσαίες τάξεις.

Η λειτουργία της ΕΕ με τους ίδιους φορολογικούς δείκτες είναι δύσκολη, καθώς οι ανάγκες κάθε χώρας είναι διαφορετικές και η διαμόρφωση της οικονομίας κάθε χώρας διαφέρει από περίπτωση σε περίπτωση. Για παράδειγμα, σύμφωνα με την Στατιστική Υπηρεσία Ελλάδος, το πρώτο τρίμηνο του 2014 η Ελλάδα είχε το υψηλότερο χρέος στην ΕΕ και ακολούθησαν η Ιταλία με 135,6% και η Πορτογαλία με 132,9%, ενώ το χαμηλότερο χρέος είχε η Εσθονία με 10%, η Βουλγαρία με 20,3% και το Λουξεμβούργο με 22,8%. Επομένως δημοσιονομική πολιτική δεν μπορεί να επιτευχθεί από την στιγμή που οι οικονομίες των χωρών της Ε.Ε. ως προς τους κύριους δείκτες της όπως είναι για παράδειγμα το δημόσιο χρέος δεν συγκλίνουν. Η ακριβής εξισορρόπηση των φορολογικών συντελεστών και πάλι θα αποτελεί μια στρατηγική η οποία θα ευνοεί τις ήδη ανεπτυγμένες χώρες. Εάν πάρουμε ως υπόθεση ότι οι φορολογικοί συντελεστές είναι ακριβώς ίσοι, τότε αφού η φορολογία δεν αποτελεί πλέον εμπόδιο, οι επιχειρήσεις θα επιλέξουν τόπο εγκατάστασης βάσει άλλων κριτηρίων όπως είναι τα δίκτυα και οι υποδομές, άρα και πάλι θα στραφούν σε χώρες με ανάπτυξη (Bahl and Linn, 1992). Τα μέτρα που λαμβάνονται κατά των πολιτών και πολλές φορές κρίνονται ως αντισυνταγματικά όπως είναι η επιβολή της φορολογίας του ΕΝΦΙΑ μέσω του λογαριασμού της ηλεκτρικής ενέργειας, η κατάσχεση των χρημάτων από τις τράπεζες και τα υψηλά επιτόκια είναι μέτρα οικονομικής πολιτικής, πέρα της φορολογικής πολιτικής, τα οποία αποτρέπουν νέες επιχειρήσεις να επενδύσουν στην χώρα μας. Άρα ακόμα και αν υποθετικά η φορολόγηση για μια νέα επιχείρηση είναι η ίδια όπως και στις άλλες χώρες, τα μέτρα αυτά τα οποία λαμβάνει η ελληνική κυβέρνηση, θα αποτελέσει εμπόδιο για μια επιχείρηση να επιλέξει την Ελλάδα ως τόπο ίδρυσης της βάσης της. Το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα αντιμετωπίζει πολλά προβλήματα, όπως αυτά αναφέρονται και στο Κεφάλαιο 3. Τα προβλήματα αυτά πηγάζουν κυρίως από την πολιτική, κοινωνική και οικονομική αστάθεια που χαρακτηρίζει την χώρα μας με αποτέλεσμα οι κυβερνήσεις να μην παραμένουν σταθερές και οι εγκύκλιοι και οι νομολογίες να αλλάζουν συνεχώς. Τα προβλήματα αυτά,

συνυπολογίζοντας και την μεγάλη γραφειοκρατία που πλήττει τις επιχειρήσεις στην Ελλάδα αποτελούν εμπόδιο και αντικίνητρο για μια επιχείρηση να έρθει να εγκατασταθεί στην χώρα μας.

Αντίθετα στις ΗΠΑ ενισχύεται ο φορολογικός ανταγωνισμός καθώς οι πολιτικές που υιοθετούνται από μια πολιτεία την καθιστούν ανταγωνιστική με αποτέλεσμα οι υπόλοιπες πολιτείες να τις υιοθετούν και αυτές για να γίνουν και αυτές ανταγωνιστικές. Από την άλλη πλευρά το πρόβλημα είναι ότι οι φορολογικοί συντελεστές στις ΗΠΑ είναι υψηλοί με αποτέλεσμα οι σύμβουλοι των επιχειρήσεων να συστήνουν σε κάποιες από τις μεγαλύτερες εταιρείες τη μεταφορά φορολογικής έδρας. Αντεπιχείρημα της κυβέρνησης είναι ότι το φορολογικό σύστημα των ΗΠΑ θα πρέπει να γίνει όλο και πιο ανταγωνιστικό γιατί ακόμη και εάν οι ΗΠΑ μειώσουν τον φορολογικό συντελεστή των επιχειρήσεων, θα υπάρξει μια άλλη χώρα που θα είναι πρόθυμη να κάνει μεγαλύτερη μείωση, σε ένα μάταιο «αγώνα δρόμου» μέχρι το μηδέν (Porteba, 1996). Παρ' όλα αυτά έχουν διατυπωθεί και απόψεις που αντικρούουν τις παραπάνω όπως αυτή των John Ferejohn και Barry R. Weingast (The New Federalism: Can the States be Trusted?, 1998).

Συμπερασματικά η φορολογική εναρμόνιση αποτελεί ένα στόχο μέσα στους κόλπους της ΕΕ, αλλά υπό προϋποθέσεις, καθώς το προβλήματα, οι δείκτες και η πολιτική που ασκεί η κάθε χώρα κράτος μέλος είναι διαφορετική. Για να γίνει αυτό εφικτό η ΕΕ πρέπει να διαμορφωθεί σε ζώνες, τις λεγόμενες Ζώνες Βέλτιστης Φορολόγησης. Σύμφωνα με τους Halkos και Kyriazis (2006) η φορολογική εναρμόνιση είναι εφικτή υπό συνθήκες, δηλαδή η φορολογική εναρμόνιση και η καθιέρωση κοινών φορολογικών συντελεστών μπορεί να συμβεί αλλά ανά Ζώνες. Για την δημιουργία των Βέλτιστων Φορολογικών Ζωνών είναι απαραίτητο τα κράτη μέλη να πληρούν κάποια συγκεκριμένα χαρακτηριστικά όπως είναι οι παρόμοιες οικονομικές δομές των χωρών, η παρόμοια φορολογική κουλτούρα και η φορολογική στάση. Αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης, η οποία συνδυάζει δυο στοιχεία. Πρώτον την συλλογή φορολογικών κοστών, την διαφθορά της διοίκησης, τα οποία σε γενικές γραμμές θα μπορούσαμε να τα αποκαλέσουμε «ποιότητα της δημοσιονομικής διοίκησης» και δεύτερον την αποτελεσματικότητα της δημοσιονομικής πολιτική, δηλαδή ο βαθμός στον οποίο επιτυγχάνονται οι στόχοι της πολιτικής.

Επομένως η φορολογική εναρμόνιση είναι εφικτή κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις και σίγουρα η φορολογική εναρμόνιση είναι μια διαδικασία η οποία θα γίνει σε βάθος χρόνου και σταδιακά.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αγαπητός, Γ., (1986) «Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα : τιμαριθμική αναπροσαρμογή και εναρμόνιση με ΕΟΚ», Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών

Γκιούρας, Α., (2000) «Φορολογία και πολιτική : πολιτικοοικονομική προβληματική και δημοσιονομική σκέψη», Αθήνα : Ίδρυμα Σάκη Καράγιωργα

Γρεβενίτης, Π. και Σαπουνάς, Γ., (1988) « Η φορολογία στην Ελλάδα : συγκριτική επιβάρυνση των κοινωνικοοικονομικών ομάδων», Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος.: Διεύθυνση Μελετών και Προγραμματισμού

Δερτιλής, Γ., (1993) «Ατελέσφοροι ή τελεσφόροι : φόροι και εξουσία στο νεοελληνικό κράτος», Αθήνα : Αλεξάνδρεια

Καπλάνογλου, Γ. και Newbery, D., (2003), «The distributional impact of the proposed tax reform on Greek households», Athens: Centre of Planning and Economic Research

Μίχας, Γ., (2008), «Ανταγωνισμός φορολογικών συστημάτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας: Τμήμα Οικονομικών Επιστημών, Πτυχιακή Εργασία)

Μπαλφούσιας, Α., (2000) «Διαχειριστικό κόστος του ελληνικού φορολογικού συστήματος», Αθήνα : Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών

Παπασπύρου, Β., (1987) «Φορολογική πρακτική», Ίδρυμα Ευγενίδου

Ραπάνος, Β., (1992) «Joint production and taxation», Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών

Ραπάνος, Β., (1995) «The effects of environmental taxes on income distribution», Athens : Centre of Planning and Economic Research

Ρεκλείτης, Π., (1990) «Στοιχεία Φορολογικής Νομοθεσίας», Αθήνα : Ο.Ε.Δ.Β.

Παλαιοδήμος, Γ. (2006) “Συγκρίνοντας τα Φορολογικά Συστήματα στην Ευρωπαϊκή Ένωση”
ΙΣΤΑΜΕ

Σαρρής, Α. et al. (2004), «Μακροοικονομικές και αναδιανεμητικές επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία από μια αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος», Αθήνα : Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών

Σούνα, Β. (2005), « Φορολογικός Ανταγωνισμός», Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας: Τμήμα Οικονομικών Επιστημών, Πτυχιακή Εργασία

Τάτσος, Ν., (1987), «Φορολογική αποκέντρωση : το φορολογικό σύστημα της τοπικής αυτοδιοίκησης στην Ελλάδα», Ελληνική Εταιρεία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης

Τσιαμπαρλή, Β. (2014), «Φορολογικός ανταγωνισμός στην Ε.Ε. : μία συγκριτική ανάλυση στις χώρες της Ανατολικής Ευρώπης», Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας: Τμήμα Οικονομικών Επιστημών, Πτυχιακή Εργασία

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Bahl, R. και Linn, J. (1992) «Urban public finance in developing countries», New York : Oxford University Press

Food and Agriculture Organization of the United Nations, (2002), « Rural property tax systems in Central and Eastern Europe», Rome : Food and Agriculture Organization of the United Nations

Mendoza, E. and Tesar, L. (2003) “Winners and Losers of Tax Competition in the European Union” National Bureau of Economic Research

Ricardo, D. (2002) «Αρχές πολιτικής οικονομίας και φορολογίας», Αθήνα : Παπαζήση

Salanie, B. (2003) «The economics of taxation», London : The MIT Press

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Davies, RB and Voget, J. (2008) “Tax competition in an expanding European Union” University College of Dublin

Egger, H. et al. (2012), “Brain Drain, Fiscal Competition, and Public Education Expenditure”, *Review of International Economics*, 20, p.p. 81–94

Easterly, W. and Rebelo, S. (1993) “Fiscal policy and economic growth: an empirical investigation” *Journal of Monetary economics* 32, 417- 458

Halkos, G. and Kyriazis, N. (2006) “Is tax competition harmful and is the EU an optimal tax area?” *European Journal of Law and Economics* 21: 163- 177

Hansson, A. και Olofsdotter, K. (2012), “FDI, taxes and agglomeration economies in the EU15”, *Applied Economics*, 45, p.p. 2653–2664

Kyriazis N. & Zouboulakis M. S. (2005). “Modelling Institutional Change in Transition Economies.” *Communist and Post-Communist Studies*. 38, 109–120

Ida, T. (2014), “International tax competition with endogenous Sequencing”, *International Tax Public Finance*, 21, p.p. 228–247

Kammas, P. (2011), “Strategic fiscal interaction among OECD countries”, *Public Choice*, 147, p.p. 459–480

Kneller, R. Bleaney, M., Gemmell, N. (1999) “Fiscal policy and growth: evidence from OECD countries” *Journal of Public Economics* 74, 171–190

Makrydakis , S, Tzavalis, E., Balfoussias, A. (1999) “Policy regime changes and the long-run sustainability of fiscal policy: an application to Greece” *Economic Modelling* 16, 71–86

Lai, Y. (2012), “Asymmetric tax competition in the presence of lobbying”, *International Tax Public Finance*, 21, p.p. 66–86

Peroti, R.(1999) “Fiscal Policy in Good and in Bad Times” *The Quarterly Journal of Economics* 114

Porteba, J. (1996) “Budget Institutions and Fiscal Policy in the U.S. States” National Bureau of Economic Research, Cambridge

Tanzi, V. and L.A. Bovenberg (1990) “Is there a Need for Harmonizing Capital Income Taxes within EC Countries?” in H. Siebert, ed., *Reforming Capital Income Taxation*, Tübingen: Mohr, pp. 171-97

Wilson, J.D., (1999) “Theories of Tax Competition,” *National Tax Journal*

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.statistics.gr

www.europa.eu

www.oecd.org

www.weforum.org